DIE GESELLSCHAFTSRECHTLICHE UND DIE STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER TYPISCHEN UND DER ATYPISCHEN STILLEN GESELLSCHAFT

— Ein Beitrag zum Verhältnis zwischen Gesellschaftsrecht und Steuerrecht sowie zum Begriff der Mitunternehmerschaft —

ERNST SENNHENN

1975

1974

Die gesellschaftsrechtliche und die steuerrechtliche Behandlung der typischen und der atypischen stillen Gesellschaft

- Ein Beitrag zum Verhältnis zwischen Gesellschaftsrecht und Steuerrecht sowie zum Begriff der Mitunternehmerschaft -

INAUGURAL - DISSERTATION

zur Erlangung
des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Ernst Sennhenn

aus Bramsche

1975

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Weber
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Großfeld
Dekan: Prof. Dr. Kupisch

Tag der mündlichen Prüfung: 2. Dezember 1974

Meiner Frau

Inhaltsübersicht

		Seite
Einleitung		
§ 1	Problemstellung und Gang der Untersuchung	1
Erster Teil		
Die stille Gesellschaft im Gesellschaftsrecht		3
1. Abschnitt:	Das gesetzliche Regelstatut der stillen Gesellschaft	3
§ 2	Der Begriff und die Merkmale der stillen Gesellschaft	3
§ 3	Die Errichtung der stillen Gesellschaft	7
§ 4	Die Gewinn- und Verlustbeteiligung	11
§ 5	Die Geschäftsführungsbefugnis	13
§ 6	Die Auflösung der stillen Gesellschaft	15
§ 7	Die Auseinandersetzung	16
§ 8	Die stille Gesellschaft im Konkursverfahren	23
2. Abschnitt:	Möglichkeiten der Abweichung vom gesetzlichen Regelstatut der §§ 335 ff HGB	24
§ 9	Die Gestaltungsfreiheit und ihre Grenzen	24
§ 10	Art und Umfang der Abweichung vom gesetzlichen Regelstatut in der Praxis	32
§ 11	Gründe für die Abweichung vom gesetzlichen Regelstatut	38
3. Abschnitt:	Rechtsfolgen einer atypischen Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses	40
§ 12	Begriff der atypischen Gesellschaft	40
§ 13	Auswirkungen einer atypischen Gestaltung auf das Außenverhältnis	42
§ 14	Bedeutung einer atypischen Gestaltung für das Innenverhältnis	44

Seite

Zweiter Teil

Die stille Gesellschaft im Steuerrecht 52

1. Abschnitt: Die typische und die atypische stille Gesellschaft bei den einzelnen Steuerarten 52

§ 15 Bedeutung der Unterscheidung 52
§ 16 Einkommensteuer 52
§ 17 Gewerbeertragsteuer 62
§ 18 Vermögensteuer 67
§ 19 Gewerbekapitalsteuer 72
§ 20 Umsatzsteuer 74

2. Abschnitt: Die Unterscheidung zwischen typischer und atypischer stiller Beteiligung im Steuerrecht 77

§ 21 Die typische stille Gesellschaft 77
§ 22 Die Existenz eines besonderen steuerrechtlichen Begriffs der typischen stillen Gesellschaft 81
§ 23 Die atypische stille Gesellschaft 91
§ 24 Die Existenz eines besonderen steuerrechtlichen Begriffs der atypischen stillen Gesellschaft 94

Dritter Teil

Die Unterschiede zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerrechtlichen Beurteilung der stillen Gesellschaft 98

1. Abschnitt: Die typische stille Gesellschaft 98

§ 25 Die Merkmale im Gesellschaftsrecht 98
§ 26 Die Merkmale im Steuerrecht 99
§ 27 Vergleich zwischen gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Betrachtungsweise 100

		Seite
2. Abschnitt:	Die atypische stille Gesellschaft	101
§ 28	Die Merkmale im Gesellschaftsrecht	101
§ 29	Die Rechtsgrundlagen im Steuerrecht	102
§ 30	Der Begriff der Mitunternehmerschaft	104
§ 31	Eigener Lösungsversuch	114
§ 32	Ergebnis und Zusammenfassung	144
§ 33	Vergleich zwischen gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Beurteilung der atypischen stillen Gesellschaft	145

Schrifttumsverzeichnis

Aulinger, Leonhard:	Die atypische stille Gesellschaft, Düsseldorf, 1955
Barth, Kuno:	Der Unternehmer und der Mitunternehmer in handelsrechtlicher und steuerlicher Sicht, in DB 1961, Beilage Nr. 10
Baumbach, Adolf: Duden Konrad:	Handelsgesetzbuch mit Nebengesetzen ohne Seerecht, 24. Auflage, München 1974
Becker, Enno:	Kommentar zur Abgabenordnung, 7. Auflage, Berlin 1931
Bialinski, Rolf:	Die Bestimmung des Unternehmerbegriffs im Einkommensteuerrecht, Köln 1954
Böhmer, Peter:	Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes, Düsseldorf 1958
Boettcher, Enno:	Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, in StW 1965, Sp. 35
Borstelmann:	Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen, Inf. 1962, S. 290
Buchwald, Franz:	Gegensatz von Zivilrecht und Steuerrecht? in StW 1960, Sp. 465
ders.:	Die geschenkte Aufnahme in eine Personengesellschaft, in GmbHR 1953, S. 81
Bühler, Ottmar:	Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Auflage, Berlin und Frankfurt 1956
ders.:	Die steuerliche Belastung der verschiedenen Gesellschaftsformen nach Inkrafttreten der Kleinen Steuerreform, in NJW 1953 S. 1121

Blümich, Walter; Boyens, Walter; Steinbring, Werner; Klein, Otto; Hübl, Leo :	Gewerbesteuergesetz nebst Durchführungsverordnung, Einführungsgesetz (auszugsweise) und Verwaltungsanweisungen, 8. Auflage, Berlin und Frankfurt 1968
Blümich, Walter; Falk, Gustav; Steinbring, Werner; Uelner, Adalbert:	Einkommensteuergesetz, Band II, 10. Auflage, München 1972
Brönner, Herbert:	Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen, 11. Auflage, Stuttgart 1965
Döllerer, Georg:	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in BB 1959 S. 1217
ders.:	Die Steuerbilanz der Personengesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, in DStZ (A) S. 211
Düringer-Hachenburg:	Das Handelsgesetzbuch, II. Band, 2. Hälfte, bearbeitet von Julius Flechtheim, 3. Auflage, Mannheim, Berlin, Leipzig 1932
Feilhauer, Karl-Heinz:	Stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, in StW 1960, Sp. 629
Fink, Hans-Ludwig:	Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar? in StbJb 1955/56, S. 525
Friedlaender, Kurt:	Pensionsanwartschaften im Bewertungsrecht, in BB 1962, S. 175
ders.:	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in NJW 1956, S. 1052
Genschmer, H.:	Grenzen privatrechtlicher Einflußnahme auf steuerliche Tatbestände, in DB 1963, S. 1585

Geßler, Ernst; Hefermehl, Wolfgang; Eckard, Ulrich; Kropff, Bruno:	Aktiengesetz, Kommentar, Band III, bearbeitet von Kropff, München 1973
Gierke, Julius von:	Handelsrecht und Schiffahrtsrecht, 8. Auflage, Berlin 1958
Goldschmidt, Lewin:	Handbuch des Handelsrechts, Band I. 2. Auflage, Leipzig 1875
Großkommentar zum Handelsgesetzbuch:	1. Band bearbeitet von Dieter Brüggemann, 2. Band bearbeitet von Robert Fischer, 3. Band bearbeitet von Wolfgang Schilling, 3. Auflage, Berlin 1970, 2. Band bearbeitet von Otto Weipert, 2. Auflage 1950
Hartmann, Paul:	Die stille Gesellschaft, Freiburg 1966
Hartmann, Paul; Böttcher, Conrad; Grass, Adolf:	Großkommentar zur Einkommensteuer Band 2 bearbeitet von Adolf Grass nach dem Stand der 35. Nachtragslieferung, Stuttgart 1973
Hartz, Wilhelm:	Anmerkung zum BFH-Urteil vom 22.11.1955-I 139/54 S, in DB 1956, S. 104
Haupt, Günter; Reinhardt, Rudolf:	Gesellschaftsrecht, 5. Auflage, Tübingen 1973
Heckelmann, Dieter:	Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, München 1973
Hermann, Carl; Heuer, Gerhard:	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Band IV 14. Auflage Köln 1971, einschl. Ergänzungslieferung Juni 1974
Hopfenmüller, Theo:	Privatrecht und Steuerrecht, in BB 1959, S. 965
Horn, Peter:	Umsatzsteuerpflicht für die Bezüge stiller Gesellschafter? in BB 1968, S. 747

Hueck, Alfred:	Gesellschaftsrecht, 13. Auflage, München und Berlin 1965
ders.:	Die stille Beteiligung an Handelsgeschäften, in Festschrift für Heinrich Lehmann. Berlin 1937, S. 239
ders.:	Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 4. Auflage, Berlin 1971
Janberg, Hans:	Die Unterbeteiligung im Gesellschaftsrecht, in DR 1953, S. 77
Koenigs, Wolfgang:	Die stille Gesellschaft, Berlin 1961
Koller, Arnold:	Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, Freiburg/Schweiz 1967
Knopp, Werner:	Gründung Stiller Gesellschaften bei Beteiligung Minderjähriger. in NJW 1962 S. 2181
Lang, Karl:	Die Typen der stillen Gesellschaft, Mannheim, Berlin, Leipzig 1930
Lange, Joachim:	Personengesellschaften im Steuerrecht, 2. Auflage, Herne, Berlin 1970
Larenz, Karl:	Schuldrecht Band II: Besonderer Teil 10. Auflage, München 1972
Lehmann, Heinrich:	Gesellschaftsrecht, 2. Auflage, Berlin und Frankfurt 1959
Lehmann, Heinrich; Dietz, Rolf:	Gesellschaftsrecht, 3. Auflage, Berlin und Frankfurt 1970
Lenski, Edgar:	Unternehmergemeinschaft und Mitunternehmerschaft, in DStZ 1939, S. 493
Lenz, Walter:	Mitunternehmer oder typischer stiller Gesellschafter, in Industrie und Steuer 1940, S. 43

Littmann, Eberhard:	Das Einkommensteuerrecht, 10. Auflage, Stuttgart 1972
Müller-Erzbach, Rudolf:	Die Haftung und die Vermögensbeteiligung des Kommanditisten und des stillen Gesellschafters, besonders im Fall ihrer Anteilnahme an der Unternehmensverwaltung, in Festschrift für Heymann. Zweiter Band: Einzelfragen,S.737, Marburg 1931
Oswald, Franz:	Ist für die Mitunternehmerschaft Beteiligung an den Anlagewerten erforderlich oder genügt Mittragung des Risikos? in StW 1955, Sp. 451
Ott, Walter:	Die Problematik einer Typologie im Gesellschaftsrecht, Bern 1972
Otto:	Moderne Erscheinungsformen der stillen Beteiligung, in BB 1948, S. 210
Paulick, Heinz:	Handbuch der stillen Gesellschaft, Systematische Darstellung in handelsrechtlicher, steuerrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht, 2. Auflage, Köln 1971
Plückebaum, Konrad; Malitzky, Heinz:	Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer - Band I/2 10. Auflage, Köln, Berlin, Bonn, München 1972
Priese, Johannes:	Die Arbeitskraft als Gesellschaftseinlage, in DB 1953, S. 452
Rasner, Henning:	Die atypische stille Gesellschaft, ein Institut des Gesellschaftsrechts, Bielefeld 1961
Ritter:	Das Handelsgesetzbuch, 2. Auflage, Berlin 1932
Rössler, Rudolf; Troll, Max:	Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 9. Auflage, München 1972

Sack, Rolf:	Typusabweichung und Institutsmißbrauch im Gesellschaftsrecht, in DB 1974 S. 368
Saenger, Kurt:	Die stille Gesellschaft, Mannheim 1924
Schlegelberger:	Handelsgesetzbuch, 2. Band bearbeitet von Ernst Geßler, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt 1965
Schlüter, Wilfried:	Das Obiter Dictum, München 1973
Senftner, Georg; Henze, Max:	Die Offene Handelsgesellschaft und die Stille Gesellschaft, 13. Auflage, Stuttgart 1971
Siebert, Wolfgang:	Zur atypischen stillen Gesellschaft, in NJW 1953, S. 806
Spitaler, Armin:	Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, in DStR 1962, S. 29
Staub:	Kommentar zum Handelsgesetzbuch Zweiter Band, bearbeitet von Albert Pinner, 14. Auflage, Berlin und Leipzig 1933
Steinberg, Wilhelm:	Die Bedeutung der zivilrechtlichen Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrages für das Steuerrecht, in DStZ A 1958, S. 41
Sudhoff, Heinrich:	Gesellschafter und kein Mitunternehmer? - Möglichkeiten und Grenzen der Familiengesellschaften - , in FR 1968, S. 184
Teichmann, Arndt:	Gestaltungsfreiheit in Gesellschaftsverträgen, München 1970
Theis, Jacob:	Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften, in DB 1952, S. 237
Tipke, Klaus:	Die Situation des Steuerrechts als rechtswissenschaftliche Disziplin, in NJW 1967 S. 1885

Tipke, Klaus; Kruse, Wilhelm:	Reichsabgabenordnung (ohne Steuerstrafrecht) Band II 2.-5. Auflage, Köln 1965/72
Veiel, Otto:	Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaft, in StW 1941, Sp. 825
Wacke, Gerhard:	Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, München und Berlin 1966
Weber, Harald:	Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, Frankfurt 1971
Westermann, Harm Peter:	Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaften, Berlin, Heidelberg, New York 1970
Westermann, Harry; Scherpf, Peter; Paulick, Heinz; Bulla, Gustav Adolf; Hackbeil, Werner:	Handbuch der Personengesellschaften, Systematische Darstellung in gesellschaftsrechtlicher, betriebswirtschaftlicher, steuerrechtlicher und arbeitsrechtlicher Sicht, Köln-Marienburg 1967
Wolff, Hans Julius:	Verwaltungsrecht Band I 6. Auflage, Berlin und München 1965

Abkürzungsverzeichnis

Die verwendeten Abkürzungen entsprechen, soweit sie nicht aufgeführt sind, dem "Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache" von Hildebert Kirchner, 2. Auflage, Berlin 1968.

GmbHR	Rundschau für GmbH
KapErtrStDV	Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung
Rz.	Randzahl
S.	Satz und Seite
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StRK-Anm.	Steuerrechtsprechung in Karteiform Anhang: StRK-Anmerkungen
st Rspr.	ständige Rechtsprechung
StW	Steuer und Wirtschaft
ZfF	Zeitschrift für die handelswissenschaftliche Forschung

Einleitung

§ 1: Problemstellung und Gang der Untersuchung

Das Verhältnis von Steuerrecht und Gesellschaftsrecht ist in den letzten Jahren wiederholt Gegenstand ausführlicher Betrachtungen gewesen[1]. Dieser Problemkreis ist ein Teilbereich des Fragenkomplexes, der sich mit dem Verhältnis des Steuerrechts zum Privatrecht schlechthin beschäftigt. Seit dem Bestehen des modernen Steuerrechts ist das Verhältnis der beiden Rechtsgebiete zueinander Gegenstand der wissenschaftlichen Diskussion. Das weite Feld dieser Erörterungen mag durch zwei Zitate begrenzt werden, die den Zusammenhang unterschiedlich ansprechen. In den zwanziger Jahren führte Enno Becker[2] aus: "Für das Steuerrecht ist es völlig gleichgültig, was genau genommen (hier: bürgerlich-rechtlich) rechtens ist und wie die Lebensbeziehungen der Untertanen untereinander eigentlich geordnet werden müssen; es hält sich an das, was ist."

Etwa 30 Jahre später äußert sich Steinberg[3]: "Ich bin mir aber auch darüber klar, daß die Abweichungen von der bürgerlich-rechtlichen Beurteilung eines Tatbestandes im Steuerrecht aufgrund der für das Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowohl dem Inhalt, aber auch dem Umfang nach sich in einer Weise ausgeweitet haben, die nicht mehr vertreten werden kann."

Die vorliegende Untersuchung beschäftigt sich mit einem Teilaspekt dieser Fragen. Es soll versucht werden, die Unterschiede, aber auch Zusammenhänge zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerrechtlichen Behandlung der stillen Gesellschaft zu verdeutlichen. Diese Gesellschaftsform bietet sich für eine derartige Untersuchung besonders deswegen an,

---

1) Borstelmann, Bindung des Ertragssteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen, Inf. 1962, S. 290; Spitaler, Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, DStR 1962, S. 290; Weber, Unternehmensbesteuerung.
2) Becker, AO § 4 Anm. II.
3) in DStZ A 1958, S. 42.

weil gewisse Erscheinungsformen der stillen Gesellschaft steuerrechtlich in einer Art behandelt werden, die anscheinend der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung nicht entspricht. Ob und inwieweit hier ein Gegensatz von Steuer- und Gesellschaftsrecht besteht, soll Gegenstand der Untersuchung sein. Vorhandene Gegensätze sollen weder unter Berufung auf eine überspitzte wirtschaftliche Betrachtungsweise überbetont werden, noch soll einer "sklavischen Akzessorietät"[4] des Steuerrechts gegenüber dem bürgerlichen Recht das Wort geredet werden. Zwischen diesen beiden Extremen, wie sie etwa das sog. Pfennigurteil des Reichsfinanzhofs[5] und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8 Nr. 6 GewStG[6] darstellen, dürfte auch hier die Wahrheit in der Mitte liegen.

Die Aufgabe macht es notwendig, zunächst die gesellschafts- und die steuerrechtliche Behandlung der stillen Gesellschaft darzustellen, um so die Grundlagen eines Vergleichs zwischen den Betrachtungsweisen und den Ergebnissen der verschiedenen Rechtsgebiete zu schaffen. Da im Rahmen des Vergleichs ein eigener Lösungsversuch zur steuerrechtlichen Abgrenzung von stiller Gesellschaft und Mitunternehmerschaft unternommen werden soll, wird bei der Darstellung der Unterscheidung zwischen atypischer und typischer stiller Gesellschaft im Steuerrecht zunächst bewußt auf eine eigene Stellungnahme verzichtet.

---

4) so der Ausdruck von Weber, Unternehmensbesteuerung, S.17.
5) RFHE Bd. 38, S. 44.
6) BVerfGE Bd. 13, S. 331, 339 ff.

Erster Teil: Die stille Gesellschaft im Gesellschaftsrecht

1. Abschnitt: Das gesetzliche Regelstatut der stillen Gesellschaft

§ 2: Der Begriff und die Merkmale der stillen Gesellschaft

I. Der Begriff der stillen Gesellschaft

Das Handelsgesetzbuch enthält keine Legaldefinition der stillen Gesellschaft. Während z.B. § 105 HGB den Begriff der offenen Handelsgesellschaft festlegt, ergeben sich die Begriffsmerkmale der stillen Gesellschaft nur indirekt aus dem Gesamtinhalt der §§ 335, 336 HGB. Danach liegt eine stille Gesellschaft vor, wenn sich jemand mit einer Vermögenseinlage an dem Handelsgewerbe eines anderen in der Weise beteiligt, daß die Einlage in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht, und zwar stets gegen einen Anteil am Gewinn.

II. Die Merkmale der stillen Gesellschaft

Die stille Gesellschaft ist eine echte Gesellschaft i.S. des § 705 BGB, da sich die Gesellschafter durch den Gesellschaftsvertrag gegenseitig verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks durch Leistung von Beiträgen zu fördern. Diese Auffassung wird heute allgemein anerkannt, obwohl die stille Gesellschaft über kein gemeinsames Gesellschaftsvermögen verfügt, da die Einlage des stillen Gesellschafters nach § 335 Abs. 1 HGB in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergehen muß[1]. Der gemeinsame Zweck ist - wenn auch auf das Innenverhältnis beschränkt - auf den Abschluß von Handelsgeschäften auf gemeinschaftliche Rechnung gerichtet. Dadurch wird die stille Gesellschaft zu einer echten Ge-

---

1) RG in JW 1912, S. 462;
Rasner, Atypische stille Gesellschaft, S. 29;
Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 4;
Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 2.

sellschaft, auch wenn ein Gesellschaftsvermögen nicht vorhanden ist. Die wichtigste und zugleich unabdingbare Voraussetzung einer stillen Gesellschaft ist die gegenseitige Verpflichtung der Beteiligten zur Förderung des gemeinsamen Zwecks, der auf die Erzielung von Gewinn im Rahmen des auf gemeinschaftliche Rechnung betriebenen Handelsgewerbes des Inhabers gerichtet ist[2].

Im Gegensatz zur OHG und zur KG ist die stille Gesellschaft keine Handelsgesellschaft, da sie als solche kein Handelsgewerbe betreibt. Der Gesetzgeber stellt dies ausdrücklich durch die Überschrift des 2. Buches fest, in dem er von "Handelsgesellschaften und der stillen Gesellschaft" spricht. Es gibt keine gemeinschaftliche Firma. Die stille Gesellschaft wird auch nicht in das Handelsregister eingetragen[3].

Das Handelsgewerbe wird nur von dem Inhaber des Handelsgeschäfts betrieben. Dieser ist nach § 335 Abs. 2 HGB aus den im Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet. Bei der stillen Gesellschaft handelt es sich somit um eine reine Innengesellschaft, da es an einer Vertretung der Gesellschaft durch die Gesellschafter nach außen hin fehlt[4].

III. Abgrenzung von verwandten Rechtsformen

Die Abgrenzung der stillen Gesellschaft von verwandten Rechtsinstituten ist zweckmäßig, da auf diese Weise die entscheidenden Eigenschaften dieser Gesellschaftsform deutlicher werden.

1. Stille Gesellschaft und Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Die stille Gesellschaft ist eine Abart der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Von dieser unterscheidet sie

---

2) Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 4.
3) Hueck, Gesellschaftsrecht, § 20 III.
4) Paulick, Stille Gesellschaft, § 4 III.

sich dadurch, daß sie nur an einem Handelsgewerbe begründet werden kann, der stille Gesellschafter stets am Gewinn beteiligt sein muß und die stille Gesellschaft im Gegensatz zur BGB-Gesellschaft über kein Gesellschaftsvermögen verfügt[5].

Außerdem beschränkt sich die stille Gesellschaft als reine Innengesellschaft in ihren Rechtswirkungen auf das Verhältnis der Gesellschafter untereinander. Sie tritt somit nach außen hin nicht in Erscheinung.

Trotz dieser Unterschiede bestehen zwischen der stillen Gesellschaft und der BGB-Gesellschaft eine Reihe von Gemeinsamkeiten. So handelt es sich bei beiden Gesellschaftsformen um eine auf Vertrag beruhende Personenvereinigung zur Förderung eines von den Gesellschaftern gemeinsam verfolgten Zwecks.

Ferner besteht Übereinstimmung in einer Reihe wichtiger Einzelvorschriften. So weist § 339 Abs. 1 HGB darauf hin, daß auch der stille Gesellschafter berechtigt ist, die Gesellschaft aus wichtigen Gründen ohne Einhaltung einer Frist i.S. des § 723 BGB zu kündigen. Aus der engen Verwandtschaft zwischen den genannten Rechtsinstituten ergibt sich, daß die §§ 705 ff. BGB grundsätzlich auf die stille Gesellschaft angewendet werden können[6]. Jedoch scheiden diejenigen Vorschriften aus, die das Gesellschaftsvermögen und das Außenverhältnis der Gesellschaft betreffen[7].

2. Stille Gesellschaft und Kommanditgesellschaft

Nach § 161 Abs. 1 HGB ist die KG eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter einer gemeinschaftlichen Firma gerichtet ist und bei der mindestens ein Gesellschafter nur mit einer bestimmten Vermögenseinlage und mindestens ein anderer Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern mit seinem ganzen Vermögen haftet.

---

5) Paulick, Stille Gesellschaft, § 8 I.
6) Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 29.
7) Hartmann, Stille Gesellschaft, S. 18.

Obwohl die KG wirtschaftlich der stillen Gesellschaft sehr nahe steht, unterscheiden sich die beiden Gesellschaftsformen in einer Reihe wichtiger Punkte. Im Gegensatz zur stillen Gesellschaft verfügt die KG über ein Gesellschaftsvermögen, sie hat eine eigene Firma, wird in das Handelsregister eingetragen und tritt nach außen als Gesellschaft auf. Der Kommanditist haftet den Gläubigern der KG unmittelbar, wenn auch nur beschränkt auf die Höhe seiner Einlage. Der stille Gesellschafter haftet dagegen den Gläubigern nicht unmittelbar, sondern nur dem Geschäftsinhaber selbst mit seiner Einlage[8]. Die Gläubiger können jedoch den Anspruch des Geschäftsinhabers gegen den stillen Gesellschafter auf Leistung der Einlage pfänden und sich zur Einziehung überweisen lassen.

3. Stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen

Während die Eintragung der KG in das Handelsregister ein klares Unterscheidungsmerkmal gegenüber der stillen Gesellschaft bildet, ist die Abgrenzung der stillen Gesellschaft gegenüber dem partiarischen Darlehen, also einem Darlehen gegen Gewinnbeteiligung, in vielen Fällen sehr schwierig. Eine Abgrenzung ist hier ohne eine umfassende Würdigung von Vertragszweck und -inhalt sowie der wirtschaftlichen Ziele der Beteiligten nicht möglich[9]. Der entscheidende Gesichtspunkt für eine stille Gesellschaft liegt in dem gemeinsamen Zweck der Vertragsschließenden und der darauf begründeten gesellschaftsrechtlichen Bindung der Vertragsparteien. Im Gegensatz hierzu stehen sich bei einem partiarischen Darlehen die Vertragspartner nur in einer losen Bindung gegenüber. Sowohl der Kreditgeber als auch der Kreditnehmer verfolgen ihre eigenen Interessen[10]. Wichtige Anhaltspunkte für eine zutreffende Vertragsauslegung bieten daher die Ausgestaltung des Innenverhältnisses und die jeweilige Interessenlage der

---

8) Hueck, Gesellschaftsrecht, § 20 VIII.
9) BGH in DB 1967, S. 544.
10) BGHZ Bd. 3, S. 75, 81.

Vertragspartner[11]. So scheidet ein partiarisches Darlehen aus, wenn neben der Gewinnbeteiligung auch eine Verlustbeteiligung vereinbart worden ist. Andererseits liegt eine stille Gesellschaft nicht vor, wenn der Geldgeber von der Gewinnbeteiligung ausgeschlossen ist und er für seine Einlage nur einen festen Zins erhält oder nur eine vom Geschäftsergebnis unabhängige Vergütung vorgesehen ist[12]. Für die Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und dem partiarischen Darlehen spielt auch die Ausgestaltung der Kontrollrechte eine Rolle. Je umfangreicher dabei die Überwachungsrechte des Geldgebers sind, um so eher wird eine stille Gesellschaft vorliegen[13]. Nicht immer lassen sich jedoch eindeutige Anhaltspunkte für eine zutreffende Einordnung finden, da die Grenzen zwischen der stillen Gesellschaft und dem partiarischen Darlehen fließend sind.

§ 3: Die Errichtung der stillen Gesellschaft

I. Der Gesellschaftsvertrag

Die stille Gesellschaft kommt durch den Abschluß des Gesellschaftsvertrages zustande, der eine unerläßliche Voraussetzung für die Entstehung des Gesellschaftsverhältnisses ist (§ 705 BGB). Der Vertrag ist nicht formbedürftig. Ausnahmen bestehen nur, wenn der Vertrag ein Rechtsgeschäft enthält, das einer besonderen Form bedarf[1].
So ist nach § 313 BGB eine notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrages erforderlich, wenn sich der stille Gesellschafter zur Einbringung eines Grundstücks verpflichtet[2]. Trotz der Formfreiheit wird ein schriftlicher Vertrag in der Praxis immer vorzuziehen sein, um später evtl. auftretende Beweisschwierigkeiten zu vermeiden.

---

11) Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 40 a.
12) Hueck, Gesellschaftsrecht, § 20, IV, 3.
13) Hartmann, Stille Gesellschaft, S. 20.

1) Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 27.
2) BGHZ Bd. 8, S. 157.

II. Die Vertragspartner

Das Gesetz bezeichnet die Vertragsparteien des Gesellschaftsvertrages als den "stillen Gesellschafter" und als den "Inhaber des Handelsgeschäfts".

1. Der Inhaber des Handelsgeschäfts

Inhaber des Handelsgeschäfts kann jede natürliche oder juristische Person und jede Personengesellschaft sein[3]. Nach § 335 HGB muß der Inhaber jedoch stets Kaufmann i. S. des Handelsgesetzbuches sein. Ob er Vollkaufmann oder Minderkaufmann (§ 4 HGB) ist, ist unerheblich. Auch an dem Handelsgewerbe eines Minderkaufmanns kann rechtswirksam eine stille Gesellschaft begründet werden[4]. Fehlt dem Inhaber die Kaufmannseigenschaft, so kann eine stille Gesellschaft nicht entstehen. Das Vertragsverhältnis unterliegt den Vorschriften über die bürgerlichrechtliche Gesellschaft[4a].

2. Der stille Gesellschafter

Da das Gesetz an die Person des stillen Gesellschafters keine besonderen Anforderungen stellt, kommt als stiller Gesellschafter jeder in Betracht, der nach dem geltenden Recht fähig ist, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Dabei ist unerheblich, ob er geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt ist. In diesen Fällen ist jedoch eine gesetzliche Vertretung notwendig. Eine vormundschaftsgerichtliche Genehmigung ist für den Abschluß des Gesellschaftsvertrags nur dann erforderlich, wenn der Minderjährige am Verlust, an der Vermögenssubstanz oder an der Führung des Geschäfts beteiligt ist[5]. Auch bei der Aufnahme eines Minderjährigen in das elterliche Unternehmen ist die Bestellung eines Pflegers nicht notwendig, wenn die Kapitaleinlage zur Begründung einer

---

3) Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 12.
4) RGZ, Bd. 9, S. 81; OLG Darmstadt in JW 1933, S. 2663.
4a) RGZ Bd. 77, S. 226.
5) BGH in BB 1957, S. 346.

stillen Gesellschaft ohne Zusatzverpflichtung geschenkt wird, da hier der Minderjährige nur einen rechtlichen Vorteil i.S. von § 107 BGB erlangt[6].

Die Schutzfunktion des § 1822 Nr. 3 BGB greift nur ein, wenn ein Gesellschaftsvertrag, der auf den Betrieb eines Erwerbsgeschäftes gerichtet ist, geschlossen werden soll. Die typische stille Gesellschaft wird jedoch nicht von dem stillen Gesellschafter, sondern ausschließlich von dem Geschäftsinhaber betrieben. Die Beteiligung des stillen Gesellschafters ist nur ein besonders ausgestaltetes Forderungsrecht, das sich nach seiner Rechtsnatur nicht unter die in § 1822 Nr. 3 BGB aufgeführten Tatbestände einordnen läßt[7].

Neben den natürlichen Personen kann auch eine Personengesellschaft oder eine juristische Person stiller Gesellschafter sein[8]. Selbst eine Erbengemeinschaft oder eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts kann sich als stiller Gesellschafter an einem Handelsgewerbe beteiligen[9].

III. Die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters

1. Die Vermögenseinlage als Beteiligungsgrundlage

Die Vermögenseinlage stellt den Beitrag des stillen Gesellschafters zur Förderung des gemeinsamen Gesellschaftszwecks dar (§ 705 BGB). Sie muß nach § 335 Abs. 1 HGB in das Vermögen des Geschäftsinhabers übergehen und bildet eine unabdingbare Voraussetzung für die Beteiligung eines stillen Gesellschafters. Es ist jedoch nicht erforderlich, daß die Einlage bereits bei Vertragsabschluß geleistet wird. Es genügt, wenn die Leistung in absehbarer Zeit auch tatsächlich erbracht wird. Dagegen kann nicht vereinbart werden, daß die Einlage nur aus den Ge-

---

6) LG Bielefeld in NJW 1957, S. 672;
a.A. BFH in DB 1974, S. 365.
7) BGH in NJW 1957, S. 672.
8) Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 4.
9) Lehmann-Dietz, Gesellschaftsrecht, S. 217.

winnanteilen des stillen Gesellschafters gebildet werden soll, da es hier an einer Einlageverpflichtung fehlt[10].

2. Der Gegenstand der Vermögenseinlage

Die Vermögenseinlage kann in allem bestehen, was einen abschätzbaren Geldwert hat, übertragbar ist und Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann[11]. Die Einlage des stillen Gesellschafters braucht daher nicht in Geld zu bestehen. Auch Sacheinlagen aller Art, die Gebrauchsüberlassung bestimmter Gegenstände und die Arbeitskraft des stillen Gesellschafters können eine Vermögenseinlage darstellen (§ 706 BGB)[12]. Bei der Überlassung des Gebrauchs oder der Benutzung bestimmter Sachen und Rechte ist zu beachten, daß hierdurch nicht etwa das Eigentum auf den Geschäftsinhaber übertragen wird. Für die Erbringung der Einlage ist also nicht erforderlich, daß der stille Gesellschafter seine gesamten Rechte daran aufgeben muß. Seine Rechte werden nur insoweit betroffen, als es nach dem Gesellschaftsvertrag zur Erreichung des Gesellschaftszwecks erforderlich ist[13]. Besteht die Vermögenseinlage in der Verpflichtung zur Leistung von Diensten, so muß diese für den Geschäftsinhaber einen Wert besitzen. Das ist dann der Fall, wenn der Geschäftsinhaber durch die Mitarbeit des stillen Gesellschafters die Aufwendungen für eine andere Arbeitskraft erspart[14]. Von einem Arbeitnehmer unterscheidet sich der stille Gesellschafter in diesem Fall dadurch, daß er keine Vergütung erhält, sondern daß seine Arbeitsleistung die Erfüllung der von ihm zu erbringenden Einlage ist (§ 362 BGB).

---

10) Paulick, Stille Gesellschaft, § 6 II, 2.
11) BGHZ Bd. 7, S. 177.
12) Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 12.
13) Paulick, Stille Gesellschaft, § 6 II, 4.
14) BGHZ Bd. 7, S. 181.

3. Die Übertragung der stillen Beteiligung

Die stille Beteiligung als personengebundenes Mitgliedschaftsrecht ist gemäß § 717 Abs. 1 Satz 1 BGB nicht auf einen Dritten übertragbar. Die Übertragung ist jedoch mit Zustimmung des Geschäftsinhabers oder aufgrund ausdrücklicher Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag möglich[15]. Auch die vermögensrechtliche Beteiligung des stillen Gesellschafters als Bestandteil seiner Mitgliedschaft kann während des Bestehens der stillen Gesellschaft nicht einseitig auf einen Dritten übertragen werden. Eine Ausnahme hiervon machen jedoch der Gewinnauszahlungs- und der Auseinandersetzungsanspruch des stillen Gesellschafters, die nach § 717 Abs. 1 S. 2 BGB wie gewöhnliche schuldrechtliche Forderungen abtretbar sind.

§ 4: Die Gewinn- und Verlustbeteiligung

I. Gewinnbeteiligung

Ein weiteres Begriffsmerkmal der stillen Gesellschaft ist die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters, die nach § 336 Abs. 2 HGB nicht ausgeschlossen werden kann. Eine Gewinnbeteiligung ist immer dann gegeben, wenn der Anteil des stillen Gesellschafters am Gewinn von dem Ergebnis des Geschäftsbetriebes abhängt, der stille Gesellschafter also die Gefahr, daß nichts verdient wird, mit trägt[1]. Erhält der stille Gesellschafter eine vom Geschäftsergebnis unabhängige Vergütung, so z.B. eine feste Verzinsung seiner Einlage oder eine Umsatzbeteiligung, so liegt keine stille Gesellschaft vor.

Die Verteilung des Gewinns wird üblicherweise im Gesellschaftsvertrag geregelt. Fehlt es an einer derartigen Abrede, so gilt nach § 336 Abs. 1 HGB "ein den Umständen angemessener Anteil als bedungen". Diese Gewinnverteilung entspricht der vom Gesetzgeber in § 168 Abs. 2 HGB bei

---

15) Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 66.
1) RGZ Bd. 122, S. 390.

der KG getroffenen Regelung. Ein Unterschied besteht nur darin, daß die Gesellschafter einer KG nach § 121 HGB einen Vorzugsgewinnanteil in Höhe von vier vom Hundert ihrer jeweiligen Kapitalanteile erhalten. Bestimmt der Gesellschaftsvertrag nur etwas über die Verteilung des Verlustes, so gilt diese Bestimmung im Zweifel auch für die Gewinnbeteiligung[2].

Der Gewinn- oder Verlustanteil des stillen Gesellschafters wird aufgrund der von dem Geschäftsinhaber gemäß § 38 Abs. 1 HGB aufzustellenden Jahresbilanzen einschließlich der dazugehörigen Verlust- und Gewinnrechnungen ermittelt. Der Geschäftsinhaber braucht zwar keine Bücher zu führen und Bilanzen zu ziehen, wenn er Minderkaufmann ist (§ 4 HGB). Jedoch muß er auch in diesem Fall Aufzeichnungen machen, die es ermöglichen, den Gewinnanteil des stillen Gesellschafters zu ermitteln[3].

II. Verlustbeteiligung

Im Gegensatz zur Gewinnbeteiligung kann nach § 336 Abs.2 HGB im Gesellschaftsvertrag bestimmt werden, daß der stille Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt sein soll. Ist die Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters nicht ausgeschlossen, so nimmt er an dem Verlust des Unternehmens nur bis zum Betrage seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage teil (§ 337 Abs. 2 HGB). Er ist nach dieser Vorschrift nicht verpflichtet, den bezogenen Gewinn wegen späterer Verluste zurückzuzahlen. Jedoch wird, solange seine Einlage durch Verlust vermindert ist, der jährliche Gewinn zur Deckung des Verlustes verwendet. Die in § 337 Abs. 2 HGB enthaltene Regelung der Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters entspricht damit der in § 167 Abs. 3 HGB geregelten Verlustbeteiligung des Kommanditisten. Sowohl beim am Verlust beteiligten stillen Gesellschafter wie auch bei Kommanditisten kann das

---

2) BGH in BB 1960, S. 14.
3) Paulick, Stille Gesellschaft, § 14 I.

Kapitalkonto durch entsprechende Verluste passiv werden[4]. Weder § 337 Abs. 2 HGB noch § 167 Abs. 3 HGB enthalten eine Beschränkung der Verlustzuweisung in der Weise, daß der über den Kapitalanteil hinausgehende Verlust nur vom Geschäftsinhaber oder von den persönlich haftenden Gesellschaftern zu tragen ist[5]. Dagegen sind weder der stille Gesellschafter noch der Kommanditist beim Ausscheiden oder bei der Auseinandersetzung zur Ausgleichung eines negativen Kapitalkontos verpflichtet[6].

Im Gesellschaftsvertrag kann vereinbart werden, daß der stille Gesellschafter über seine Einlage hinaus am Verlust teilnehmen soll. Wird hierbei jedoch eine uneingeschränkte Nachschußpflicht des stillen Gesellschafters bestimmt, so ist diese Abrede mit dem Wesen einer stillen Gesellschaft nicht vereinbar[7].

§ 5: Geschäftsführung und Kontrollrechte

I. Die Geschäftsführungsbefugnis

In den gesetzlichen Bestimmungen über die stille Gesellschaft ist zwar keine ausdrückliche Regelung über die Geschäftsführung enthalten, jedoch ergibt sich aus § 335 HGB, daß der Geschäftsinhaber aus den im Betrieb abgeschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet wird. Hieraus folgt, daß der stille Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, sofern im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart worden ist[1]. Dem stillen Gesellschafter steht im Gegensatz zu den Komman-ditisten auch bei ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen kein Widerspruchsrecht zu[2]. Er braucht jedoch nur solche Handlungen des Geschäftsinhabers als auch für seine Rechnung getätigt gelten zu lassen, die im Rahmen des Ver-

---

4) Schilling in Großkomm. HGB § 337 Anm. 23.
5) Schlegelberger-Geßler, HGB § 167 Anm. 7.
6) Schilling in Großkomm. HGB § 167 Anm. 14.
7) RGZ Bd. 33, S. 129.

1) Koenigs, Stille Gesellschaft, S. 152.
2) Senftner/Henze, OHG und stille Gesellschaft, S. 98.

tragszwecks liegen[3]. Verluste, die aus außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen entstehen, hat der stille Gesellschafter somit nicht anteilig zu tragen[4]. Wesentlich ist hierbei jedoch, daß der stille Gesellschafter nicht erst das Ergebnis eines solchen Geschäftes abwartet, sondern unverzüglich nach Kenntnisnahme erklärt, ob er dieses gegen sich gelten lassen will oder nicht[5]. Diese Verpflichtung ergibt sich aus der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht.

Da der Geschäftsinhaber bei der ihm allein zustehenden Geschäftsführung den gemeinschaftlichen Zweck des auf gemeinsame Rechnung geführten Geschäftsbetriebs beachten muß, ergeben sich zwangsläufig für ihn gewisse Grenzen, zu deren Einhaltung er verpflichtet ist. Hierzu gehört zunächst einmal, daß der Inhaber die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters nur zu dem im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Zweck verwenden und sie nicht in einer diesem Zweck zuwiderlaufenden Weise schmälern darf. Auch zu einer Umgestaltung des Handelsgeschäfts in seinen wesentlichen Grundlagen, seiner Einstellung und Veräußerung, ist der Geschäftsinhaber ohne eine Zustimmung des stillen Gesellschafters nicht befugt[6]. Derartige Überschreitungen der Geschäftsführungsbefugnisse können zur Schadensersatzpflicht des Inhabers führen[7].

II. Die Kontrollrechte

Nach der gesetzlichen Regelung stehen dem stillen Gesellschafter nur beschränkte Kontrollrechte zu. Er ist nach § 338 Abs. 1 HGB berechtigt, die abschriftliche Mitteilung der jährlichen Bilanz zu verlangen und ihre Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen. Das Recht, sich von den Angelegenheiten der Gesellschaft persönlich zu unterrichten, steht dem stillen Gesellschafter

---

3) RGZ Bd. 48, S. 80; Bd. 92, S. 292.
4) Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 59.
5) Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 39.
6) Aulinger, Atypische stille Gesellschaft, S. 67.
7) Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 51.

jedoch nicht zu. Auch ist er nicht befugt, jederzeit die Geschäftsbücher und Papiere der Gesellschaft einzusehen und sich aus ihnen eine Übersicht über den Stand des Gesellschaftsvermögens außerhalb der Bilanz zu machen (§ 338 Abs. 2 HGB). Nach § 338 Abs. 3 HGB kann zwar auf Antrag des stillen Gesellschafters das Gericht die Mitteilung einer Bilanz sowie die Vorlegung der Bücher und Papiere jederzeit anordnen, jedoch müssen dafür wichtige Gründe vorliegen. Diese Regelung entspricht § 166 HGB, der die Rechte des Kommanditisten nahezu wörtlich übereinstimmend regelt.

§ 6: Die Auflösung der stillen Gesellschaft

Die Auflösung der stillen Gesellschaft unterscheidet sich grundlegend von der Auflösung der handelsrechtlichen Personen- und Kapitalgesellschaften. Zwischen dem Inhaber und dem stillen Gesellschafter sind nur schuldrechtliche Beziehungen abzuwickeln[1]. Eine Liquidation im eigentlichen Sinne findet nicht statt[2]. Das Handelsgeschäft als solches bleibt bestehen und wird in der Regel ohne Veränderung vom Geschäftsinhaber weitergeführt. Da zwischen dem Inhaber und dem stillen Gesellschafter nur schuldrechtliche Beziehungen abzuwickeln sind, führt die Auflösung der Gesellschaft zu ihrer sofortigen Beendigung[3]. Eine Liquidation in rechtstechnischem Sinne ist entbehrlich, da weder Gesellschaftsvermögen noch Gesellschaftsschulden vorhanden sind[4]. Die Auflösungsgründe des § 339 HGB sind im wesentlichen dieselben wie bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Sie sind im Gesetz nicht erschöpfend aufgezählt[5].

Während die stille Gesellschaft mit dem Tod des Geschäftsin-

---

1) Lehmann-Dietz, Gesellschaftsrecht, S. 227.
2) Schilling in Großkomm. HGB § 340 Anm. 2.
3) Schlegelberger-Geßler, HGB § 340 Anm. 2.
4) BGH in WM 1961, S. 574.
5) vgl. dazu Baumbach-Duden, HGB § 339 Anm. 2.

habers endet, bestimmt § 339 Abs. 2 HGB, daß durch den Tod des stillen Gesellschafters die Gesellschaft nicht aufgelöst wird. In diesem Fall wird das Gesellschaftsverhältnis mit den Erben des stillen Gesellschafters fortgesetzt. Diese Regelung entspricht derjenigen, die nach § 177 HGB für den Tod von Kommanditisten vorgesehen ist.

§ 7: Die Auseinandersetzung

Nach § 340 Abs. 1 HGB hat sich der Inhaber des Handelsgeschäfts nach der Auflösung der Gesellschaft mit dem stillen Gesellschafter auseinanderzusetzen und dessen Guthaben in Geld zu berichtigen. Die zur Zeit der Auflösung schwebenden Geschäfte sind vom Inhaber abzuwickeln. Der Gewinn- oder Verlustanteil des stillen Gesellschafters ist bei der Errechnung des Auseinandersetzungsguthabens zu berücksichtigen (§ 340 Abs. 2 HGB). Der gesetzliche Auseinandersetzungsanspruch des stillen Gesellschafters beschränkt sich auf die Rückerstattung seiner Einlage und auf die Auszahlung des noch nicht ausgeschütteten Gewinnanteils. Ist sein Einlagekonto passiv, so muß der stille Gesellschafter, soweit er mit seiner Einlage ganz oder teilweise im Rückstand ist, diese in Höhe des Restbetrages der Einlage leisten. Hat er dagegen seine Einlage voll geleistet, so braucht er den Passivsaldo nicht auszugleichen. Das bedeutet, daß der Auseinandersetzungsanspruch des stillen Gesellschafters mit dem Buchwert seiner Vermögenseinlage zuzüglich der Gewinn- oder Verlustanteile bis zum Tage der Auflösung identisch ist. Dabei ist der Gewinn nach den handelsrechtlichen Vorschriften der §§ 38 ff. HGB unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln. Die Auseinandersetzungsbilanz ist also eine normale Jahresbilanz[1]. Da eine Liquidation nicht stattfindet, ist die Erstellung einer besonderen Auseinanderset-

---

1) ganz herrschende Ansicht,
so RG in Seuff A. 93 Nr. 59; Gierke, Handelsrecht, § 38, IV, 5a; Koenigs, Stille Gesellschaft, S. 289;
Lehmann-Dietz, Gesellschaftsrecht, S. 227;
Schilling in Großkomm. HGB § 340 Anm. 5;
Schlegelberger-Geßler, HGB § 340 Anm. 6.

zungsbilanz nach einhelliger Meinung von Rechtsprechung[2] und Schrifttum[3] nicht notwendig. Die Frage, ob der stille Gesellschafter bei der Auseinandersetzung an den stillen und offenen Rücklagen und am immateriellen Geschäftswert beteiligt ist, ist dagegen umstritten.

I. Die Beteiligung an den offenen Rücklagen

Bei der AG ist nach § 150 AktG die Bildung einer gesetzlichen Rücklage zwingend vorgeschrieben. Bei den juristischen Personen ist wegen der genau festgelegten Höhe des Grund- oder Stammkapitals die Bildung von offenen Rücklagen notwendig, da - anders als bei den Personenhandelsgesellschaften - weder variable Kapitalkonten noch Privatkonten vorhanden sind. Wirtschaftlich gesehen stellen die offenen Rücklagen einen Teil des Eigenkapitals dar. Sie werden insbesondere aus dem erzielten Jahresgewinn gebildet. Dabei ist zu berücksichtigen, daß nach § 157 Nr. 32 AktG der Bilanzgewinn oder -verlust der AG nicht der betriebswirtschaftliche Gewinn oder Verlust ist, sondern ein bereits um Gewinn- oder Verlustvorträge aus dem Vorjahr, Entnahmen aus den Rücklagen und Einstellungen in Rücklagen fortentwickelter Betrag[4]. Nur über die Verwendung dieses Betrages kann nach § 174 AktG die Hauptversammlung entscheiden. Das aktienrechtliche Jahresergebnis wird nach § 157 Nr. 28 AktG als Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag bezeichnet. Dieser Posten ist die dem betriebswirtschaftlichen Gewinn am nächsten kommende Position der aktienrechtlichen Erfolgsrechnung[5].

In den Bilanzen der Personengesellschaften und Einzelkaufleuten gibt es diese Unterscheidung von Bilanzgewinn und Jahresüberschuß nicht. Die Differenzierung ist auch nicht notwendig, da es keine Gewinnausschüttung im aktienrechtli-

---

2) RG in Seuff A. 93 Nr. 59; RG in HRR 1936, Nr. 611.
3) Paulick, Stille Gesellschaft, § 17 I;
Schilling in Großkomm. HGB § 340 Anm. 5.
4) Geßler, AktG § 157 Anm. 159.
5) Geßler, AktG § 157 Anm. 149.

chen Sinn gibt. Die Gewinne werden vielmehr den einzelnen Gesellschaftern oder dem Inhaber direkt zugerechnet. Bei den Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleuten ist der Gewinn der Saldo aus allen Aufwendungen und Erträgen. Diese Größe entspricht etwa dem aktienrechtlichen Jahresüberschuß. Anders als bei der AG beeinflußt die Zuweisung an die offene Rücklage nicht den Bilanzgewinn. Die Rücklagenbildung stellt also nur eine der möglichen Arten der Gewinnverwendung dar. Der Gewinnanspruch des stillen Gesellschafters bezieht sich nach § 336 HGB auf einen Anteil am Jahresgewinn, also auf eine Größe, die nicht um eine Zuweisung an die offene Rücklage gekürzt worden ist. Der stille Gesellschafter ist daher nicht verpflichtet, eine Rücklagenbildung zu Lasten seines Gewinnanteils hinzunehmen[6].

Wird eine derartige Rücklagenbildung jedoch vertraglich vereinbart, so stehen dem stillen Gesellschafter bei der Auseinandersetzung diejenigen Beträge zu, die aus seinem anteiligen Gewinn in die Rücklagen eingestellt worden sind[7]. Die Zustimmung zur Rücklagenbildung bedeutet somit nur den zeitweiligen Verzicht auf eine Auszahlung des für die Rücklagenbildung vorgesehenen Gewinnteiles.

II. Die Beteiligung an den gesetzlichen Zwangsreserven

Sehr geteilt sind die Auffassungen hinsichtlich der Frage, ob der stille Gesellschafter an den stillen Rücklagen beteiligt ist, die aufgrund handelsrechtlicher Bilanzierungsregeln zwingend entstehen (gesetzliche Zwangsreserven). Nach einer Meinung, die wohl herrschend ist, ist er an den stillen Reserven beteiligt[8].
Andere[9] wollen den stillen Gesellschafter nur insoweit

---

6) Lang, Stille Gesellschaft, S. 59.
7) Flechtheim, HGB, § 340 Anm. 5.
8) RGZ Bd. 94, S. 108; Haupt-Reinhardt, Gesellschaftsrecht, § 25, III, 3; Hueck, Gesellschaftsrecht, § 20, IX; Ritter, HGB, § 337 Anm. 2; Schlegelberger-Geßler, § 340 Anm. 4.
9) Baumbach-Duden, HGB § 340 Anm. 2B; Lehmann, Gesellschaftsrecht, § 29, V, 2.

beteiligen, als die Rücklagen das übliche Maß kaufmännischer Vorsicht überschreiten. Schließlich wird die Auffassung vertreten, der stille Gesellschafter sei überhaupt nicht an den stillen Reserven beteiligt[10].

Das in der Praxis außerordentlich bedeutsame Problem wird veranschaulicht, wenn erkannt wird, was stille Reserven sind und wie sie entstehen. Stille Reserven sind Vermögensteile, deren Vorhandensein wertmäßig der Bilanz nicht zu entnehmen ist. Sie entstehen durch handelsrechtlich zulässige, gelegentlich sogar erzwungene Unterbewertung von Vermögensteilen. Diese Unterbewertung der Aktiva bzw. Überbewertung der Passiva findet ihre innere Rechtfertigung in der Gläubigerschutzfunktion der Bilanz, die es zuläßt, daß der Kaufmann die Höhe seines Vermögens geringer darstellt, als sie in Wirklichkeit ist. Das bedeutet jedoch nicht, daß der Kaufmann durch eine willkürliche Unterbewertung seinen Gewinn herabmanipulieren kann. Er ist vielmehr in den Bewertungsmaßstäben sowohl bei der Aktiv- wie auch bei der Passivseite der Bilanz an die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gebunden, die Grundsätze für die Bilanzierung enthalten. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung überlassen zwar dem Kaufmann einen gewissen Bewertungsspielraum, sie verhindern jedoch willkürliche Wertansätze. Dies sei an einem besonders typischen und in der Praxis häufig vorkommenden Beispiel verdeutlicht:

Die stille Gesellschaft besitzt ein unbebautes Grundstück, das zum Preise von 50.000 DM (einschl. der Erwerbsnebenkosten) gekauft wurde. Dieses Grundstück ist als Aktivposten mit den Anschaffungskosten von 50.000 DM zu bilanzieren. Das ergibt sich aus § 153 AktG, der über den aktienrechtlichen Bereich hinaus als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung anerkannt ist[11]. Steigt nun der Wert dieses Grundstücks im Laufe der nächsten Jahre auf

---

10) RFH in RStBl 1938, S. 643, st Rspr.; Flechtheim, HGB § 335 Anm. 28; Paulick, Stille Gesellschaft, § 16 II.
11) Döllerer in BB 1959,S. 1217.

100.000 DM, so darf gleichwohl der Wertansatz in der Bilanz nicht erhöht werden. Dieses Werterhöhungsverbot ist ebenfalls ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der es dem Kaufmann verbietet, nicht realisierte Gewinne in der Bilanz auszuweisen[12]. Wird jedoch nunmehr das Grundstück für 100.000 DM verkauft, so ergibt sich ein Gewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert (50.000 DM) und dem Verkaufspreis (100.000 DM), der sich entsprechend in der Jahresbilanz auswirkt. In dem Grundstück steckten also 50.000 DM stille Reserven.

Das gleiche gilt für alle Wirtschaftsgüter, deren Buchwert niedriger ist als ihr Verkehrswert. Derartige Wertdifferenzen sind auch immer dann vorhanden, wenn die vorgenommenen Abschreibungen auf die Gegenstände des Anlagevermögens höher sind als der tatsächlich eingetretene Wertverzehr.

Wird unter dem Gesichtspunkt dieser handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften die Frage der Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Rücklagen betrachtet und wird ferner die einhellige Meinung berücksichtigt, daß die auf den Auflösungstag zu erstellende Bilanz eine normale Jahresbilanz und keine Liquidationsbilanz darstellt[13], so kann die sich zwingend ergebende Folge nur sein, daß der stille Gesellschafter nach dem gesetzlichen Regelstatut nicht an den gesetzlichen Zwangsreserven beteiligt ist. Für die auf den Auflösungstag aufzustellende Bilanz gilt ebenfalls das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne. Das bedeutet, daß diese Bilanz die stillen Reserven nicht ausweisen darf, es sei denn, sie werden durch Verkauf vor dem Zeitpunkt der Auflösung realisiert. Dann handelt es sich jedoch bereits begrifflich nicht mehr um stille Rücklagen. Das scheint Aulinger[14] zu übersehen, wenn er meint, daß der stille Gesellschafter nur an den bis zum Auflösungstag realisierten stillen Re-

---

12) Brüggemann in Großkomm. HGB § 40 Anm. 3.
13) vgl. § 7 Fußn. 1.
14) Aulinger, Atypische stille Gesellschaft, S. 23.

serven beteiligt ist. Hier wird eine entsprechende Beteiligung des stillen Gesellschafters bereits durch die Gewinnermittlung bewirkt.

III. Die Beteiligung an den Willkürreserven

Begrifflich von dem Problem der Beteiligung an den gesetzlichen Zwangsreserven scharf zu trennen ist die Frage der sogenannten Willkürreserven. Darunter versteht man stille Reserven, die über das Maß des betriebswirtschaftlich Gebotenen von dem Geschäftsinhaber durch entsprechende Unterbewertung der Aktiva oder durch überhöhte Passiva gebildet werden. Ob die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften, soweit sie den Wertansatz in der Bilanz nach unten beschränken (Mindestwertvorschriften), als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für alle Kaufleute gelten, ist sehr umstritten[15]. Solange die Allgemeinverbindlichkeit der aktienrechtlichen Vorschriften nicht hinreichend geklärt ist, wird das Kriterium für das Vorliegen von Willkürreserven im betriebswirtschaftlichen Bereich liegen müssen.

Die Bildung von Willkürreserven hat zur Folge, daß die Gewinnanteile der Beteiligten entsprechend geschmälert werden. Die herrschende Meinung[16] vertritt die Ansicht, der stille Gesellschafter sei anteilig an diesen Willkürreserven zu beteiligen. Dabei handelt es sich hier jedoch nicht um eine echte vermögensmäßige Beteiligung an diesen Reserven. Vielmehr hat der stille Gesellschafter in einem solchen Fall einen Anspruch auf Berichtigung der Bilanzen, in denen durch Bildung von Willkürreserven sein Gewinnanteil verkürzt worden ist. In Wirklichkeit handelt es sich hier also nicht um ein Problem der Beteiligung an den stillen Reserven, sondern um eine Frage der richtigen Gewinnermittlung. Werden solche Unterbewertungen in der Bi-

---

15) vgl. dazu Geßler, AktG Vorbemerkung Anm. 20 und die dortigen Literaturhinweise zum Streitstand.
16) Aulinger, Atypische stille Gesellschaft, S. 22; Paulick, Stille Gesellschaft § 16 II; Schilling in Großkomm. HGB § 340 Anm. 5.

lanz vorgenommen, die nach den handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften nicht zulässig sind, so braucht der stille Gesellschafter die eintretende Schmälerung des Gewinns nicht hinzunehmen. Er hat vielmehr einen Anspruch auf einen Gewinnanteil, der nicht durch derartige Maßnahmen des Geschäftsinhabers gekürzt worden ist. Diesen Zusammenhang zwischen den Gewinnermittlungsvorschriften und dem Problem der Willkürreserven scheint Hueck[17] zu übersehen. Es ist nicht zutreffend, daß der Geschäftsinhaber durch willkürliche Manipulationen bei der Bewertung von Vermögensteilen die Höhe des Gewinns beeinflussen kann.

IV. Die Beteiligung am Firmenwert

Entsprechendes wie unter III. gilt auch für den inneren Firmenwert (goodwill, Geschäftswert). Solange er nicht durch den Verkauf des Betriebes oder eines Teilbetriebs realisiert wird, ist der stille Gesellschafter an ihm nicht beteiligt[18]. Auch für den Fall der Realisierung wird die Ansicht vertreten, daß der stille Gesellschafter an dem über den Buchwert hinausgehenden Erlös für den Firmenwert nicht beteiligt sei[19]. Diese Ansicht verkennt, daß ein über den Buchwert hinausgehender Verkaufspreis eine Gewinnerhöhung bewirkt, an der der stille Gesellschafter durch die Gewinnverteilungsabrede quasi automatisch partizipiert.

Ergebnis:
Der stille Gesellschafter ist nach dem gesetzlichen Regelstatut nur an den vertraglichen Rücklagen, nicht aber an den gesetzlichen Zwangsreserven oder an dem Geschäftswert beteiligt[20].

---

17) Hueck, Gesellschaftsrecht, § 20 IX.
18) Aulinger, a.a.O., S. 24.
19) Flechtheim, HGB § 337 Anm. 6;
Ritter, HGB § 337 Anm. 2.
20) Rasner, Atypische stille Gesellschaft, S. 61.

§ 8: Die stille Gesellschaft im Konkursverfahren

Durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des stillen Gesellschafters oder des Geschäftsinhabers wird die stille Gesellschaft aufgelöst (§ 728 BGB, § 339 HGB).

I. Konkurs des Geschäftsinhabers

Bei der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Geschäftsinhabers kann der stille Gesellschafter seine Einlage als Konkursforderung insoweit geltend machen, als sie durch seinen vertraglichen Anteil am Verlust nicht aufgezehrt ist (§ 341 Abs. 1 HGB). Ist dagegen die Einlage rückständig, so hat der stille Gesellschafter den zur Dekkung seines Verlustanteils notwendigen Betrag zur Konkursmasse einzuzahlen (§ 341 Abs. 2 HGB). Bei nicht geleisteter Einlage ist die Stellung des stillen Gesellschafters im Konkursfalle somit günstiger, weil er nur seinen Verlustanteil einzuschießen braucht, nicht aber die Resteinlage, die er sich damit voll erhält[1]. Bei voll eingezahlter Einlage ist dagegen der nicht durch den Verlustanteil aufgezehrte Betrag nur Konkursforderung, so daß nur die Konkursquote gerettet wird. Sofern dem stillen Gesellschafter aufgrund einer im letzten Jahr vor der Eröffnung des Konkurses getroffenen Vereinbarung seine Einlage ganz oder zum Teil zurückgewährt oder sein Anteil am Verlust erlassen worden ist, kann die Rückgewähr oder der Erlaß vom Konkursverwalter angefochten werden (§ 342 Abs. 1 HGB)

II. Konkurs des stillen Gesellschafters

Bei der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des stillen Gesellschafters fällt dessen Auseinandersetzungsguthaben in die Konkursmasse. Ist das Einlagekonto des stillen Gesellschafters passiv und ist er mit seiner Einlage im Rückstand, so steht dem Inhaber, soweit der stille Gesellschafter zum Verlustausgleich verpflichtet ist, eine einfache Konkursforderung zu[2].

---

1) Paulick, Stille Gesellschaft, § 18 I.
2) Paulick, a.a.O., § 18 II.

2. Abschnitt: Möglichkeiten der Abweichungen vom gesetzlichen Regelstatut der §§ 335 ff. HGB

§ 9: Die Gestaltungsfreiheit und ihre Grenzen

I. Die Gestaltungsfreiheit im Recht der stillen Gesellschaft

Das Gesellschaftsrecht wird ebenso wie das Schuldrecht von den Grundsätzen der Vertragsfreiheit, hier Gestaltungsfreiheit genannt, beherrscht. Das bedeutet, daß die vom Gesetzgeber vorgenommene Typengestaltung in der Regel nicht zwingend ist[1].

Zwei grundlegende Problemkreise sind in der gesellschaftsrechtlichen Typenlehre auseinanderzuhalten:

Zum einen ist die Frage zu beantworten, ob die Gesellschafter die Möglichkeit haben, die Gesellschaftsform frei zu wählen. Hier steht fest: Soweit das Gesetz keine Typenbindung, d.h. keine Pflicht enthält, das Unternehmen in einer bestimmten Rechtsform zu betreiben wie z.B. im Versicherungsrecht (§§ 7, 112, 114 VAG) oder im Bereich der Bausparkassen und Hypothekenbanken, können die Gesellschafter die Gesellschaftsform frei wählen[2].

Dagegen ist die Frage nach den Grenzen der Abweichung eines Gesellschaftsvertrages von dispositiven gesellschaftsrechtlichen Normen noch nicht hinreichend geklärt[3].

In der gesellschaftsrechtlichen Typenlehre ist die Frage umstritten, inwieweit der Gesetzgeber des Gesellschaftsrechts mit der Einführung verschiedener Gesellschaftsformen bestimmte Gesellschaftstypen geschaffen hat[4]. Es ist nicht nur streitig, ob und inwieweit die gesetzlichen Gesellschaftsformen einen numerus clausus bilden, sondern auch, ob den gesetzlichen Rechtsformen eine Typusvorstellung des Gesetzgebers zugrunde liegt, inwieweit also die

---

1) H.P. Westermann, Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit, S.1.
2) Weber, Unternehmensbesteuerung, S. 32.
3) Weber, aaO S. 33.
4) siehe im einzelnen: Koller, Typuslehre; Teichmann, Gestaltungsfreiheit; Sack, Typusabweichung und Institutsmißbrauch im Gesellschaftsrecht, in DB 1974, S. 369.

Gesellschafter von den gesetzlichen Typen abweichen und die gesetzlichen Gesellschaftsformen abweichend verwenden dürfen.

Die Grenzen der Gestaltungsfreiheit im Innenverhältnis der Gesellschaft sind vom Gesetzgeber bei den einzelnen Gesellschaftsformen verschieden ausgestaltet worden. Das Aktienrecht ist in großem Umfang zwingend (§ 23 Abs. 5 Satz 1 Aktiengesetz). Demgegenüber sind die anderen Gesellschaftsformen weitgehend dispositiv ausgestaltet (§§ 109, 161 Abs. 2, 163 HGB, § 45 GmbHG). Den Beteiligten steht also nicht nur die freie Wahl der für sie zweckmäßigsten Gesellschaftsform frei. Sie können darüber hinaus im Innenverhältnis entsprechend den wirtschaftlichen Interessen und Notwendigkeiten den Inhalt gesetzlich normierter Gesellschaftstypen abweichend von dem im Gesetz geregelten Inhalt gestalten. Die Privatautonomie erlaubt den Parteien ferner, außerhalb der im Gesetz geregelten Gesellschaftstypen neue Formen zu schaffen, sofern nur die wesentlichen Merkmale einer bestimmten Gesellschaftsform erhalten und erkennbar bleiben[5]. Ihre Grenze findet die Typen- und Gestaltungsfreiheit zum einen in den vom Gesetzgeber angeordneten Fällen des gesetzlichen Typenzwanges und der gesetzlichen Typenbeschränkung, die jedoch im Rahmen der vorliegenden Untersuchung ohne Bedeutung sind. Zum anderen wird die Privatautonomie durch die vom Gesetzgeber vorgegebenen zwingenden Merkmale der einzelnen Gesellschaftsformen eingeschränkt[6]. Diese Merkmale sind die Kernpunkte der vom Gesetzgeber angebotenen Gesellschaftsformen. Von ihrem Vorhandensein hängt es ab, ob eine bestimmte Gesellschaftsform vorliegt oder nicht[7].

Innerhalb dieser recht weit bemessenen Grenzen der Privatautonomie im Gesellschaftsrecht stellt die Rechtsform der stillen Gesellschaft diejenige Gesellschaftsform dar, die den größten Spielraum für eine abweichende vertragliche

---

5) Paulick, Stille Gesellschaft, § 1 II.
6) W. Ott, Typologie im Gesellschaftsrecht, S. 88.
7) Koller, Typuslehre, S. 128.

Regelung durch die Parteien bietet. Der nahezu unbegrenzten Möglichkeit der rechtlichen Ausgestaltung verdankt die stille Gesellschaft ihre erhebliche Beliebtheit im Wirtschaftsleben. Die Flexibilität, die dieser Gesellschaftsform eigen ist, bewirkt, daß die stille Gesellschaft nahezu allen handelsrechtlichen, steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten und Forderungen angepaßt werden kann.

II. Die gesetzlichen Mindesterfordernisse der stillen Gesellschaft

Die Mindesterfordernisse, von denen der Gesetzgeber das Entstehen einer stillen Gesellschaft abhängig macht, sind gering.

1. Unerläßlich ist das Betreiben eines Handelsgewerbes durch den Inhaber der stillen Gesellschaft. Fehlt dem Inhaber die Kaufmannseigenschaft im Sinne des Handelsgesetzbuches, so kann eine stille Gesellschaft nicht entstehen. Der Gesellschaftsvertrag ist in diesem Fall nach den Regeln über die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft zu beurteilen, bei der im Innenverhältnis kraft Parteivereinbarung die Vorschriften über die stille Gesellschaft anzuwenden sind[8].

2. Unabdingbare Voraussetzung für die Entstehung einer stillen Gesellschaft ist ferner die Verpflichtung des stillen Gesellschafters zur Leistung einer Einlage, die in das Vermögen (nicht notwendigerweise in das Eigentum) des Inhabers des Handelsgewerbes übergeht. In diesem Erfordernis kommt die Rechtsnatur der stillen Gesellschaft als Innengesellschaft besonders klar zum Ausdruck. Durch die Erbringung der Einlage entsteht - anders als bei der KG und bei der OHG - kein Gesellschaftsvermögen, weder in Form des Gesamthandsvermögens noch als Gemeinschaftsvermögen nach Bruchteilen[9].

---

8) RGZ Bd. 45, S.70; Bd. 77, S. 226; BGHZ Bd. 7, S.157.
9) Weipert in Großkomm. HGB,2.Auflage, § 335 Anm. 16.

Soll dennoch mit dinglicher Außenwirkung ein Gesellschaftsvermögen entstehen, so liegt begrifflich keine stille Gesellschaft vor. Es handelt sich dann vielmehr um eine bürgerlich-rechtliche Gesellschaft.

3. Nach dem Wortlaut des § 336 Abs. 2 2.Halbsatz HGB ist ferner das Bestehen einer Gewinnbeteiligung zwingende Voraussetzung für eine stille Gesellschaft. Eine derartige Gewinnbeteiligung liegt vor, wenn die Ansprüche des stillen Gesellschafters in irgendeiner Form vom Gewinn abhängen. Diese Voraussetzung ist nicht gegeben, wenn eine feste Verzinsung oder ein vom Geschäftsergebnis unabhängiger Anteil gezahlt wird. In diesen Fällen ist das Rechtsverhältnis nach den Vorschriften über das Darlehen zu beurteilen[10].

III. Die Disposivität der gesetzlichen Regelung

Die so geringen, leicht zu erfüllenden Mindestvoraussetzungen, die der Gesetzgeber für die Entstehung der stillen Gesellschaft zwingend vorschreibt, sind die Ursache für die erhebliche Flexibilität, die für die Gesellschaftsform der stillen Gesellschaft charakteristisch ist.

1. Einen wichtigen Hinweis über das Verhältnis zwischen dem Inhaber des Handelsgeschäfts und dem stillen Gesellschafter gibt die Regelung der Gewinn- und Verlustverteilung in der Gesellschaft. Durch sie wird in der Regel bereits deutlich, wie die wirtschaftlichen und häufig auch rechtlichen Machtverhältnisse in der Gesellschaft beschaffen sind. Zwar ist die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters zwingendes Merkmal der stillen Gesellschaft, jedoch gilt diese Regelung nicht für den Inhaber des Handelsgeschäftes[11]. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist eine derartige Abrede zulässig. Dabei wird jedoch übersehen, daß für den Fall des Ausschlusses des Inhabers des Handelsgeschäftes vom Gewinn häu-

---

10) Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 40a.
11) Weipert in Großkomm. HGB, 2.Auflage, § 335 Anm. 27.

fig keine gesellschaftsrechtliche, sondern nur ein dienstvertragliches Rechtsverhältnis vorliegen wird.

Trotz der Gewichtigkeit der Regelung der Gewinn- und Verlustbeteiligung für die wirtschaftlichen Interessen der Beteiligten kann nicht übersehen werden, daß der Gesetzgeber bewußt die Regelung dieser Frage im Rahmen des § 336 HGB den Parteien überlassen wollte. Daraus folgt, daß in der Vereinbarung eines bestimmten Gewinn- und Verlustbeteiligungsverhältnisses noch keine Abweichung von dem vom Gesetzgeber vorgegebenen Regelstatut der stillen Gesellschaft zu erblicken ist. Allenfalls kann darin ein Indiz für die Stellung der Gesellschafter zueinander gesehen werden.

2. Nach der gesetzlichen Regelung ist der stille Gesellschafter am Geschäftsvermögen dinglich nicht beteiligt[12]. Durch eine entsprechende Vereinbarung kann er jedoch eine schuldrechtliche Beteiligung am Geschäftsvermögen erreichen. Eine derartige Abrede hat nicht die Schaffung eines Gesamthandsvermögens zwischen dem stillen Gesellschafter und dem Geschäftsinhaber im Außenverhältnis zur Folge. Er ist somit nicht unmittelbar am Unternehmen des Geschäftsinhabers dinglich beteiligt, sondern er hat nur schuldrechtliche Ansprüche gegen diesen, deren Art und Höhe allerdings gesellschaftsvertraglich so gestaltet sind, "als ob" tatsächlich zwischen ihm und dem Inhaber des Unternehmens eine dingliche Vermögensgemeinschaft im Sinne einer echten Wertbeteiligung an der Substanz des Handelsgeschäfts bestünde[13]. Außenwirkung hat eine derartige Abrede jedoch nicht. Den Gläubigern des Inhabers gegenüber kann sich der stille Gesellschafter auf seine obligatorische Mitberechtigung nicht berufen, auch wenn er das gesamte Geschäftsvermögen eingebracht hat. Die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung einer Vermögensbeteiligung des

---

12) siehe oben § 7 S. 22.
13) BGHZ Bd. 8, S. 157; Siebert, in NJW 1959,S. 807.

stillen Gesellschafters findet ihren wirtschaftlichen Beweggrund in aller Regel in dem Streben nach einer Sicherung in Sachwerten und nach einer umfassenden wirtschaftlich gerechteren Beteiligung an den erwirtschafteten Erträgen.

Die wirtschaftliche Tragweite einer schuldrechtlichen Vermögensbeteiligung wird häufig unterschätzt. Um sie beurteilen zu können, sind nämlich gründliche Kenntnisse der handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften notwendig, da nur so der Unterschied zwischen dem gesetzlichen Anspruch des stillen Gesellschafters nach § 340 HGB und der Auseinandersetzung mit einem schuldrechtlich vermögensbeteiligten Gesellschafter deutlich wird. Nach dem gesetzlichen Regelstatut des § 340 HGB beschränkt sich der Auseinandersetzungsanspruch des stillen Gesellschafters auf die Rückzahlung der (ggf. durch Verluste geminderten) Vermögenseinlage und auf die Auszahlung des noch nicht ausgeschütteten Gewinnanteils[14]. Abweichend von dieser dem Gesetz entsprechenden Regel wird im Gesellschaftsvertrag häufig bestimmt, daß der stille Gesellschafter bei der Auseinandersetzung "gleich einem Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft" an dem Wert des Unternehmens, d.h. an den stillen Reserven und am Geschäftswert teilnimmt. In einer solchen Abrede ist die obligatorische Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters im Innenverhältnis zu erblicken. Hier genügt bei der Auflösung der Gesellschaft zur Auseinandersetzung zwischen dem Geschäftsinhaber und dem stillen Gesellschafter nicht eine bloße Erfolgsermittlungsbilanz. Es müssen vielmehr die in dem Unternehmen steckenden und in dem Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters mit zu erfassenden stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Firmenwerts durch eine besondere Abschichtungsbilanz ermittelt werden[15]. Für

14) siehe oben § 7 S. 22.
15) BGHZ Bd. 8, S. 158.

diese Abschichtungsbilanz sind sinngemäß die gleichen Grundsätze heranzuziehen, die für die Errechnung des Auseinandersetzungsguthabens eines aus der Gesellschaft ausscheidenden Gesellschafters einer OHG oder KG gelten. Es ist also das gesamte Geschäftsvermögen aufgrund dieser Abschichtungsbilanz - die den Charakter einer Liquidationsbilanz hat, obwohl eine tatsächliche Liquidation nicht stattfindet - zu ermitteln und auf ihrer Grundlage das Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters unter Berücksichtigung des vereinbarten Beteiligungsverhältnisses festzustellen, weil auf andere Weise der Anteil an den stillen Reserven und am Geschäfts- oder Firmenwert nicht ermittelt werden kann[16].

3. Neben der vermögensrechtlichen Ausgestaltung unterliegt auch die Einräumung von Geschäftsführungsbefugnissen und Kontrollrechten an den stillen Gesellschafter der Vertragsfreiheit[17]. Die Bandbreite der möglichen Gestaltungen reicht von Widerspruchs- oder Weisungsrechten des stillen Gesellschafters bis zu seiner Bestellung zum Geschäftsführer im Innenverhältnis - sei es gemeinsam mit dem Geschäftsinhaber, sei es sogar unter dessen Ausschluß. Im Unterschied zu dem gesetzlichen Regelstatut der stillen Gesellschaft tritt der stille Gesellschafter in diesen Fällen aus seiner Rolle als bloßer Kapitalgeber heraus. Er greift in die Geschäftsführung des Unternehmens im Innenverhältnis ein oder hat wenigstens die Möglichkeit dazu. In mehr oder weniger starkem Umfang hat er an der Leitung des Unternehmens teil[18]. Die Einräumung von Geschäftsführungsbefugnissen in jeglicher Form weicht eindeutig vom gesetzlichen Regelstatut der stillen Gesellschaft ab. Entsprechendes gilt, wenn der Geschäftsinhaber zwar die Geschäftsführung innehat, aber in mehr oder minder starkem Maße an die Weisungen des stillen Gesellschafters gebunden ist.

---

16) BGHZ Bd. 7, S. 174.
17) Weipert in Großkomm. HGB, 2.Auflage, § 335 Anm. 60.
18) Aulinger, Atypische stille Gesellschaft, S. 30.

In diesen Fällen hat der stille Gesellschafter jederzeit die Möglichkeit, in die Geschäftsführung des Unternehmens einzugreifen.

Schwieriger ist die Frage der Abweichung vom gesetzlichen Regelstatut der stillen Gesellschaft bei bloßen Zustimmungs- und Widerspruchsrechten zu beantworten. Dabei ist zunächst die Frage zu stellen, ob der nur mit den Kontrollrechten des § 338 HGB ausgestattete Gesellschafter alle Handlungen des Geschäftsinhabers widerspruchslos hinnehmen muß, auch wenn sie möglicherweise die Grundlagen des Gesellschaftsvertrags berühren. Nach dem Sinn und Zweck des zwischen den Parteien abgeschlossenen Gesellschaftsvertrags, der auf die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes gerichtet ist, hat der Geschäftsinhaber alles zu unterlassen, was die Grundlagen des Geschäftsvertrages berührt und damit die Erreichung des gemeinsamen Zwecks gefährdet[19]. Der Geschäftsinhaber hat also das Geschäft so zu führen, wie es dem gemeinsamen Vorteil der Gesellschafter entspricht. Daraus folgt, daß er das Geschäftsvermögen und die zum Geschäftsbetrieb bestimmte Einlage des stillen Gesellschafters dem Unternehmen nicht willkürlich entziehen darf[20]. Er darf ferner den Charakter des Geschäfts nicht wesentlich ändern, es nicht an einen Dritten veräußern[21] und nicht neue Gesellschafter aufnehmen[22]. Durch solche Handlungen würde der Gesellschaftsvertrag geändert. Das jedoch kann der Geschäftsinhaber nicht eigenmächtig bewirken. Daher muß auch der stille Gesellschafter, der nur mit den Kontrollrechten des § 338 HGB ausgestattet ist, seine Zustimmung zu Geschäften, die die Grundlagen des Gesellschaftsvertrages berühren, erteilen.

Eine Abweichung vom Regelstatut der stillen Gesellschaft ist daher nur anzunehmen, wenn die Rechte des

---

19) Flechtheim, HGB § 335 Anm. 16.
20) RGZ Bd. 126, S. 391.
21) Hueck, Festschrift für Lehmann, S. 251.
22) Aulinger, aaO S. 29.

stillen Gesellschafters über die oben aufgezeigten Widerspruchs- und Zustimmungsrechte hinausgehen. Das ist z.B. dann der Fall, wenn dem stillen Gesellschafter ein Widerspruchsrecht gegenüber Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen, eingeräumt wird. Ein derartiges Recht wird in der Praxis recht häufig vereinbart und entspricht dem Widerspruchsrecht des Kommanditisten nach § 164 HGB. Aber auch ein Mitwirkungsrecht bei einzelnen Geschäften, etwa bei der Bestellung eines Prokuristen oder bei der Veräußerung, dem Erwerb und der Belastung von Grundstücken ist eine Abweichung vom Regelstatut der stillen Gesellschaft.

§ 10: Art und Umfang der Abweichung vom gesetzlichen Regelstatut in der Praxis

Die Praxis macht in starkem Maße von den Möglichkeiten der rechtlichen Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses Gebrauch, um so eine auf die jeweiligen Erfordernisse der Gesellschaft und der Gesellschafter zugeschnittene Vertragsgestaltung zu erreichen. Eine rechtsempirische Untersuchung über die Verbreitung und die Ausgestaltung der stillen Gesellschaft ist bisher nicht vorhanden. Eine umfassende Untersuchung auf diesem Gebiet stößt auch auf unüberwindliche Schwierigkeiten, da die stille Gesellschaft nach außen nicht zu erkennen ist. Der Verfasser ist jedoch, bedingt durch seinen Beruf, in der Lage gewesen, 50 im Bereich der Oberfinanzdirektion Bremen abgeschlossene und den Finanzämtern vorgelegte Gesellschaftsverträge zu untersuchen. Es sei bereits vorweg bemerkt, daß die angestellte Untersuchung nicht repräsentativ sein kann, da die Zahl der untersuchten Verträge zu gering gewesen ist und außerdem noch regionale Einflüsse eine Rolle spielen könnten. So ist nicht auszuschließen, daß bestimmte Vertragsgestaltungen auf den Einfluß nur eines Beraters zurückzuführen sind. Die Ergebnisse der Untersuchung sind daher nur mit Vorsicht zu verwerten. Dennoch werden einige interessante Tendenzen sichtbar, die von der gesellschaftsrechtlichen Theorie beachtet werden soll.

I. Allgemeine Feststellungen

1. Zunächst ist untersucht worden, wer die Parteien beim Abschluß der Verträge beraten hat. Dabei ergab sich, daß 8 Verträge notariell beurkundet waren und 6 weitere mit anwaltlicher Beratung abgeschlossen wurden. 24 Verträge wurden von den Beteiligten auf Vorschlag von Angehörigen der steuerberatenden Berufe abgeschlossen. Die Mitwirkung dieser Berufsgruppe ging nur in wenigen Fällen aus dem Vertrag selbst hervor. Da jedoch die Verträge unmittelbar nach ihrem Abschluß von den jeweiligen Beratern an das Finanzamt weitergeleitet wurden, konnte durch Rückfrage diese Zahl ermittelt werden. Bei 12 Verträgen schließlich war nicht zu ermitteln, ob sie allein durch die Gesellschafter abgeschlossen wurden oder ob auch hier freiberufliche Berater mitgewirkt hatten.

Das Ergebnis ist insofern bemerkenswert, als offensichtlich ein erheblicher Einfluß des Steuerrechts bzw. der steuerberatenden Berufe beim Abschluß und bei der Gestaltung von Gesellschaftsverträgen besteht. Die geschäftsmäßige Mitwirkung von Angehörigen der steuerberatenden Berufe bei der Abfassung von Gesellschaftsverträgen ist eine Ordnungswidrigkeit nach § 8 Rechtsberatungsmißbrauchgesetz[1]. Der Steuerberater darf nach der vom Gesetz vorgenommenen Kompetenzverteilung in den Aufgabenbereich eines Rechtsberaters nur insoweit eingreifen, wie es zur Wahrnehmung seiner beruflichen Aufgaben unerläßlich ist. Seine Beratung muß sich darauf beschränken, dem Mandanten die steuerlichen Auswirkungen der einen oder anderen zivilrechtlichen Regelung vor Augen zu führen. Es ist ihm nicht gestattet, darüber hinaus in die Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse des Mandanten einzugreifen und etwa gar Verträge des von ihm empfohlenen Typs selbst auszuarbeiten[1a].

---

1) OLG Hamburg in AnwBl 1971, S. 15.
1a) BGH in NJW 1963, S. 2027.

2. Verstärkt wurde dieser Eindruck noch durch die Untersuchung, ob und in welchem Verwandtschaftsverhältnis die Gesellschafter zueinander stehen. Dabei ergab sich, daß in insgesamt 28 Fällen die Gesellschafter miteinander verwandt waren, während in 22 Fällen ein Verwandtschaftsverhältnis nicht vorlag oder nicht feststellbar war. In 14 Verträgen waren die stillen Gesellschafter Kinder des Geschäftsinhabers, während in 5 Verträgen die stillen Gesellschafter Eltern des Geschäftsinhabers waren. Bei 5 Gesellschaften hatte der Ehegatte des Geschäftsinhabers die Stellung eines stillen Gesellschafters. In 4 weiteren Fällen waren andere Verwandte (offenbar Schwiegersöhne) die stillen Gesellschafter.

Auch diese überraschend hohe Anzahl von Familiengesellschaften zeigt den bedeutenden Einfluß des Steuerrechts auf das Gesellschaftsrecht. Steuerrechtliche Erwägungen sind für die Gründung einer Familiengesellschaft häufig wichtiger als gesellschaftsrechtliche, betriebswirtschaftliche, familienvermögenspolitische oder erbrechtliche Gesichtspunkte[2].

II. Die Gestaltung der Verträge

Von den untersuchten 50 Verträgen entsprachen nur 14 (also 28%) dem gesetzlichen Regelstatut der stillen Gesellschaft.

Nur in 3 von 50 Verträgen war die Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters ausgeschlossen. Die übrigen Verträge beschränkten sich auf die Vereinbarung der Vermögenseinlage und der Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters. Keiner der untersuchten Verträge hatte eine Schwächung der Rechtsstellung des stillen Gesellschafters zum Inhalt. Das mag daran liegen, daß die Rechtsstellung des stillen Gesellschafters bereits nach dem Gesetz nicht stark ausgeprägt ist. Dagegen sahen 36 Verträge eine Stärkung der Rechte des stillen Gesell-

---

2) Bühler, in NJW 1953, S. 1121; Tipke, in NJW 1967, S. 1885.

schafters gegenüber dem gesetzlichen Regelfall vor. Diese Verstärkung der Rechtsposition des stillen Gesellschafters war für die verschiedensten gesellschaftsrechtlichen Bereiche vorgesehen und ging in 4 Fällen so weit, daß der Inhaber des Handelsgeschäftes nur noch "Strohmann" war, da die Gesellschaft eindeutig vom stillen Gesellschafter beherrscht wurde. Im folgenden sollen einige Einzelheiten aus diesen 36 Verträgen wiedergegeben werden.

In 19 Verträgen beschränkte sich die Erweiterung der Rechtsstellung des stillen Gesellschafters in der Vereinbarung einer schuldrechtlichen Vermögensbeteiligung im Innenverhältnis. In nahezu allen Fällen wurde dafür folgende Formulierung verwandt: Der stille Gesellschafter ist an den stillen Reserven und am Geschäftswert des Unternehmens beteiligt.

In 8 Verträgen waren darüber hinaus Modalitäten für den Fall der Auseinandersetzung festgelegt, so z.B. die für die Parteien bindende Schätzung der stillen Reserven durch einen Sachverständigen. In weiteren 6 Verträgen fand sich die Formulierung, der stille Gesellschafter habe im Innenverhältnis die Rechtsstellung eines Kommanditisten. Bei 3 Gesellschaften war folgende Klausel verwandt worden: Der stille Gesellschafter hat im Innenverhältnis die Rechte und Pflichten eines von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Komplementärs. Darüber hinaus sahen diese auf die Rechtsstellung des Kommanditisten und des Komplementärs verweisenden Verträge noch eine ausdrückliche Beteiligung an den stillen Reserven vor. Nur 2 Verträge sahen keine Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters vor. In diesen Fällen war im Gesellschaftsvertrag ein Katalog von Rechtsgeschäften aufgeführt, die der Geschäftsinhaber nur mit Zustimmung des stillen Gesellschafters abschließen durfte. In 2 Verträgen war der Auseinandersetzungsanspruch des stillen Gesellschafters wie folgt geregelt: Kündigt der stille Gesellschafter das Gesellschaftsverhältnis, so beschränkt sich sein Auseinandersetzungsguthaben auf den Buchwert seiner Einlage zuzüglich anteiliger Gewinnanteile.

Kündigt dagegen der Geschäftsinhaber das Gesellschaftsverhältnis, so umfaßt der Auseinandersetzungsanspruch des stillen Gesellschafters auch die anteilig auf ihn entfallenden stillen Reserven.

In 4 Fällen lag die wirtschaftliche und rechtliche Macht innerhalb der Gesellschaft bei dem stillen Gesellschafter. Da diese Vertragsgestaltung für die Rechtsform der stillen Gesellschaft besonders ungewöhnlich ist, sollen die entscheidenden Punkte der 4 verschiedenen Verträge kurz wiedergegeben werden.

1. Fall:
Der Geschäftsinhaber ist am Gewinn und Verlust mit 30% beteiligt. Der stille Gesellschafter ist an den stillen Reserven entsprechend seinem Gewinnanteil (70%) beteiligt. Er hat jederzeit das Recht, die Geschäftsbücher des Unternehmens einzusehen. Bei Geschäften, die einen Wert von 5.000 DM übersteigen, ist die Zustimmung des stillen Gesellschafters notwendig.

2. Fall:
Der Geschäftsinhaber ist zu 25%, der stille Gesellschafter zu 75% am Gewinn und Verlust beteiligt. Entsprechendes gilt für die Beteiligung an den stillen Reserven. Bezüglich der Geschäftsführungsbefugnis ist folgende Klausel vereinbart worden: Der stille Gesellschafter ist im Innenverhältnis berechtigt, dem Geschäftsinhaber Weisungen bezüglich der Ausführung von Geschäften zu erteilen. Die Nichtbefolgung der Weisungen berechtigt zur fristlosen Kündigung der Gesellschaft durch den stillen Gesellschafter.

3. Fall:
Das Beteiligungsverhältnis beträgt 40% (Geschäftsinhaber) zu 60% (stiller Gesellschafter). Dieses Verhältnis gilt sowohl für Gewinn und Verlust als auch für die stillen Reserven. In diesem Fall ist zunächst ein etwas merkwürdig anmutendes, aber in der Praxis sehr wirksames Kontrollsystem vereinbart worden. Der Geschäftsinhaber ist nur

zusammen mit dem stillen Gesellschafter befugt, über eines der Bankkonten zu verfügen. Außerdem muß der Geschäftsinhaber dem stillen Gesellschafter zur Sicherung der Einlage (185.000 DM) eine Grundschuld in gleicher Höhe an seinem Privathaus bestellen.

4. Fall:
Der Geschäftsinhaber ist nur zu 15% an dem Gewinn und Verlust beteiligt. Im Falle der Auflösung der Gesellschaft beschränkt sich sein Anspruch auf den anteiligen Gewinn. Er ist also nicht an den stillen Reserven beteiligt. Ferner ist ein langer Katalog von Rechtsgeschäften aufgeführt, die der Geschäftsinhaber nur mit Zustimmung des stillen Gesellschafters vornehmen darf. Diese Aufzählung umfaßt alle Geschäfte, die von einiger Bedeutung sind, so z.B. Geschäfte, deren Wert 10.000 DM übersteigt, die Aufnahme von Krediten und die Einstellung von Angestellten.

In den 46 Verträgen ist die Frage der Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven ausdrücklich geregelt worden. In insgesamt 29 Verträgen ist die Gesellschaftsform ausdrücklich als atypisch bezeichnet worden.

Trotz aller Vorbehalte bezüglich der Aussagekraft der Untersuchung läßt sich folgendes feststellen:

1. In einer verhältnismäßig großen Zahl von stillen Gesellschaften ist die Rechtsstellung des stillen Gesellschafters gegenüber dem gesetzlichen Regelstatut erheblich verbessert. Eine Abweichung zuungunsten des stillen Gesellschafters kommt offenbar nur sehr selten vor.
2. Unter den stillen Gesellschaften befindet sich eine sehr große Anzahl von Familiengesellschaften.
3. Die Motive für die Gründung einer stillen Gesellschaft liegen vorrangig auf steuerrechtlichem Gebiet.

§ 11: Gründe für die Abweichung vom gesetzlichen Regelstatut

Einer der entscheidenden Gründe für die Wahl der stillen Gesellschaft als Unternehmensform ist ihre Anonymität. Sowohl der Geschäftsinhaber als auch der stille Gesellschafter haben im Wirtschaftsleben oft gute Gründe, ihre Partnerschaft nicht offenzulegen. Während es für den Geschäftsinhaber in der Regel wünschenswert ist, nach außen als alleiniger Herr des Geschäfts aufzutreten, ist der stille Gesellschafter daran interessiert, sein wirtschaftliches Engagement geheimzuhalten. Die stille Gesellschaft gestattet also die bewußte Tarnung gegenüber der Öffentlichkeit, insbesondere gegenüber der Konkurrenz, den Lieferanten und den Kunden. Dabei ist diese Geheimhaltung legal. Weder das Handelsregister noch ein anderes öffentliches Buch verlangt eine Anmeldung oder eine Offenlegung der stillen Beteiligung. Eine Ausnahme macht nur der stillste aller stillen Teilhaber - der Fiskus. Ihm gegenüber ist die stille Beteiligung zu offenbaren, jedoch bleibt bei ihm die Anonymität wegen des Steuergeheimnisses nach § 22 AO gewahrt.

Der Nachteil dieser Gesellschaftsform liegt in der nach dem Gesetz sehr schwachen Rechtsstellung des stillen Gesellschafters. Nur bei einem ganz besonderen Vertrauensverhältnis wird sich ein stiller Gesellschafter finden, der auf die Einräumung einer erweiterten Rechtsstellung verzichtet. Daher wird die den gesetzlichen Vorschriften entsprechende stille Gesellschaft häufig unter Verwandten gegründet. In den anderen Fällen wird die Frage nach der Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses entsprechend den Interessen und den Machtverhältnissen abweichend vom Gesetz geregelt werden. Die Gestaltbarkeit der stillen Gesellschaft erlaubt es den Parteien im Innenverhältnis, jeder Interessenlage durch entsprechende Vereinbarungen Rechnung zu tragen. So kann die Stellung des stillen Gesellschafters von einem quasi Darlehensgeber bis zum dominierenden Teilhaber der Gesellschaft reichen. Welcher Form die Beteiligten den Vorzug geben, hängt in erster Linie von der Verteilung der wirtschaftlichen Macht ab. Ein mit relativ hohem Kapitaleinsatz beteiligter stiller

Gesellschafter wird sich kaum mit der gesetzlichen Rechtsstellung zufrieden geben, während ein wirtschaftlich starker Geschäftsinhaber kaum mehr als die gesetzlichen Rechte gewähren wird. Dem einen gebietet die wirtschaftliche Vernunft, sein Risiko zu minimieren, indem er den Geschäftsverlauf kontrolliert und möglichst umfassend im Wege der Vermögensbeteiligung an den Gewinnchancen des Unternehmens teilnimmt.

Der andere muß abwägen zwischen der Aufnahme eines stillen Gesellschafters und der Kapitalbeschaffung durch Kreditaufnahme: Ist ihm letzteres möglich, so wird er einen stillen Gesellschafter nur aufnehmen, wenn sich dieser mit den ihm gesetzlich zustehenden Rechten begnügt. Kann der Geschäftsinhaber die erforderlichen Mittel auf dem Kreditwege nicht beschaffen, so ist er faktisch gezwungen, die Bedingungen des stillen Gesellschafters zu akzeptieren.

Die in der Praxis wohl häufigste wirtschaftliche Ausgangssituation für die Gründung einer stillen Gesellschaft unter Fremden dürfte dann vorliegen, wenn der Geschäftsinhaber über bestimmte geschäftliche Pläne und die persönlichen Voraussetzungen für ihre Verwirklichung verfügt (know-how), ihm aber die finanziellen Mittel für die Realisierung fehlen. In dieser Lage wird der Geschäftsinhaber eher einen stillen Gesellschafter als einen Kreditgeber finden, da die Beteiligung als stiller Gesellschafter dem spekulativen Element eines solchen Geschäftes besser gerecht wird als ein Darlehensvertrag. Das gilt nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen, die noch zu erörtern sein werden. Bei dieser wirtschaftlichen Ausgangslage ist es verständlich, daß in der Praxis die Gesellschaftsverträge mit erweiterter Rechtsstellung des stillen Gesellschafters sehr zahlreich sind.

Die Ausgangsposition bei der Gründung einer stillen Gesellschaft ähnelt damit weitgehend derjenigen bei der Gründung einer KG. Auch bei dem Kommanditisten steht die kapitalistische Bindung an das Unternehmen im Vordergrund. Die Ausgestaltung des Innenverhältnisses vollzieht sich auch bei der KG nach den oben aufgezeigten Interessenlagen.

3. Abschnitt: Rechtsfolgen einer atypischen Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses

§ 12: Begriff der atypischen Gesellschaft

Nach der Auffassung Aulingers[1] ist jeder Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft, der die gesetzlichen Vorschriften in irgendeiner Beziehung einschränkt, ergänzt oder erweitert, begrifflich eine atypische Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses. In der Rechtsprechung[2] und im Schrifttum[3] wird jedoch nur dann von einer atypischen Gesellschaft gesprochen, wenn dem stillen Gesellschafter eine über den gesetzlichen Rahmen der §§ 335 ff. HGB hinausgehende Rechtsstellung eingeräumt worden ist. Es ist das Verdienst Aulingers[4], die zwei entscheidenden Erscheinungsformen der atypischen stillen Gesellschaft herausgearbeitet zu haben. Er unterscheidet

a) die atypische stille Gesellschaft mit Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters und
b) die atypische stille Gesellschaft mit Geschäftsführungsbeteiligung des stillen Gesellschafters.

In der Rechtsprechung[5] und im Schrifttum[6] wird teilweise nur die Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters als atypisch bezeichnet, wobei nicht klar wird, ob die Beteiligung des stillen Gesellschafters an der Geschäftsführung eine atypische oder eine typische Form der stillen Gesellschaft darstellen soll.

Rasner[7] dagegen nennt die Gesellschaft mit Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters eine stille Gesellschaft mit besonderer Gewinnermittlung und spricht nur bei einer Ver-

---

1) Aulinger, Atypische stille Gesellschaft, S. 16.
2) BGHZ Bd. 8, S. 160; RGZ Bd. 126, S. 130.
3) Aulinger, aaO, S. 16;
Paulick, Stille Gesellschaft, § 9 I;
Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 17 u. 18;
Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 20a.
4) Aulinger, aaO, S. 17 ff.
5) BGHZ Bd. 7, S. 174.
6) Siebert in NJW 1953, S. 1806.
7) Rasner, Atypische stille Gesellschaft, S. 18.

stärkung der Kontroll- und Geschäftsführungsrechte des stillen Gesellschafters von einer gesellschaftsrechtlich atypischen stillen Gesellschaft. Die Abrede über die vermögensmäßige Beteiligung habe nur die Bedeutung einer Auseinandersetzungsvereinbarung[8]. Sie entspreche jedoch der typischen stillen Gesellschaft und werfe gesellschaftsrechtlich keine besonderen Fragen auf. Die Beteiligung des stillen Gesellschafters an der Geschäftsführung dagegen verstärke das personenrechtliche Element und führe zu einer Strukturänderung, die allein die Bezeichnung atypische stille Gesellschaft rechtfertige.

Bei dieser Deutung der atypischen stillen Gesellschaft wird verkannt, daß die Gesellschafterstellung sowohl vermögensrechtliche als auch personenrechtliche Rechtspositionen enthält. Gerade in der Verbindung beider Elemente liegt der entscheidende Kerngehalt der Gesellschafterstellung. Die Auffassung Rasners führt daher zu einer unzulässigen Überbewertung des personenrechtlichen Elements. Dagegen ist die von Aulinger[9] herausgearbeitete Unterscheidung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft zutreffend. An ihr muß nur bemängelt werden, daß die mögliche Kombination beider Erscheinungsformen unbeachtet bleibt.

Das gilt um so mehr, als die Vermögensbeteiligung in der Praxis häufig mit der Geschäftsführungsbefugnis zusammentrifft. Dennoch kann man hinsichtlich der Definition der atypischen stillen Gesellschaft Aulinger dahingehend zustimmen, daß sie immer dann vorliegt, wenn mindestens eine der aufgeführten Voraussetzungen erfüllt ist.

---

8) Rasner, aaO S. 72.
9) Aulinger, Atypische stille Gesellschaft, S. 17.

§ 13: Auswirkung einer atypischen Gestaltung auf das Außenverhältnis

I. Vermögensbeteiligung

Durch die Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters wird seine Rechtsstellung derjenigen des Kommanditisten weitgehend angenähert. Damit stellt sich die Frage, ob hinsichtlich der Haftung des stillen Gesellschafters § 171 HGB entsprechend angewandt werden kann. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift ist jedoch das Gesamthandseigentum des Haftenden. Durch die Vereinbarung einer Vermögensbeteiligung entsteht jedoch kein Gesamthandseigentum[1]. Die Abrede hat nur schuldrechtliche Auswirkungen auf das Innenverhältnis, indem eine Wertbeteiligung an der Substanz geschaffen wird[2]. Daher kann sich der stille Gesellschafter gegenüber den Gläubigern des Geschäftsinhabers auf seine obligatorische Mitberechtigung nicht berufen, auch dann nicht, wenn er das gesamte Geschäftsvermögen eingebracht hat[3]. Die Vereinbarung der Vermögensbeteiligung führt also nicht zu einer unmittelbaren Haftung des stillen Gesellschafters, da sie keine Auswirkungen auf das Außenverhältnis der Gesellschaft hat.

II. Kontrollrechte und Geschäftsführungsbefugnisse

Durch Übertragung von Kontrollrechten und Geschäftsführungsbefugnissen kann der stille Gesellschafter den entscheidenden Einfluß in der Gesellschaft erhalten[4]. Ob in diesen Fällen der stille Gesellschafter nach dem Prinzip der Verknüpfung von Herrschaft und Haftung wie ein Komplementär behandelt werden kann, ist umstritten. Ob dieser rechtsethisch vertretbare Grundsatz der Verknüpfung von Herrschaft und Haftung in einer zukünftigen Rechtsordnung mehr Beachtung finden sollte, kann nicht Gegenstand dieser Untersuchung sein. Für das geltende Recht sind Müller-

---

1) RGZ Bd. 142, S. 121; BGHZ Bd. 8, S. 157.
2) BGHZ Bd. 7, S. 378; RGZ Bd. 126, S. 130; Siebert in NJW 1953, S. 806; a.A. Janberg in DB 1953, S. 77.
3) Paulick, Stille Gesellschaft, § 9 I.
4) siehe oben § 10.

Erzbach[5], Paulick[6] und Schlegelberger-Geßler[7] der Auffassung, daß die Beteiligung des stillen Gesellschafters an der Geschäftsführung zu einer Haftung für die Geschäftsschulden führen kann. Während Müller-Erzbach den an der Geschäftsführung beteiligten schlechthin haften lassen will, wollen Paulick und Schlegelberger-Geßler die Haftung des stillen Gesellschafters auf diejenigen Fälle beschränken, in denen sich der stille Gesellschafter des Geschäftsinhabers als Strohmann bedient, der letztlich in allen Fragen vom stillen Gesellschafter abhängig ist.

Dagegen hat der Bundesgerichtshof[8] ausgeführt, das Gesetz gehe in seiner dispositiven Regelung zwar von dem Grundsatz aus, daß Unternehmensleitung und persönliche Haftung in einem inneren und unmittelbaren Zusammenhang zueinander ständen. Daraus könne jedoch nicht gefolgert werden, daß es sich um einen zwingenden wirtschaftsverfassungsrechtlichen Grundsatz handele, der bei einer andersartigen Machtverteilung in der Gesellschaft stets zu beachten sei. Aus dem Umstand, daß die Regelung des Innenverhältnisses der Parteidisposition unterliege, müsse gefolgert werden, daß die innere Verknüpfung von Unternehmensleitung und der persönlichen Haftung nach dem geltenden Recht nicht zwingend sei.

Die Gegenansicht[9] begründet ein in Einzelfällen zwar wünschenswertes Ergebnis unzutreffend. Dabei soll hier dahingestellt bleiben, ob de lege ferenda die Verknüpfung von Herrschaft und Haftung stärker betont werden sollte. Eine Haftung läßt sich weder bei dem Kommanditisten noch bei dem stillen Gesellschafter aus den Regelungen des Innenverhältnisses der Gesellschaft ableiten. Die unmittelbare Haftung des stillen Gesellschafters, der sich eines abhängigen

---

5) Festschrift für Heymann, S. 737.
6) Stille Gesellschaft, § 9 II.
7) HGB § 335 Anm. 51.
8) BGHZ Bd. 45, S. 204.
9) Müller-Erzbach, Festschrift, S. 737; Paulick, Stille Gesellschaft, § 9 II; Staab in BB 1959, S. 436.

Strohmannes bedient, kann nur eine Folge der Anwendung von Rechtsscheingrundsätzen sein. Diese Grundsätze sind zum Schutz des Rechtsverkehrs von der Rechtsprechung[10] bei der Scheingesellschaft (OHG) entwickelt worden. Tritt also der stille Gesellschafter wie der Inhaber oder der Mitinhaber des Handelsgeschäftes auf, so kann dieses Verhalten unter bestimmten Voraussetzungen zu einer persönlichen Haftung führen[11]. Wenn er dagegen im Außenverhältnis nicht in Erscheinung tritt, so kann ihn unabhängig von seinen Befugnissen im Innenverhältnis auch keine Haftung treffen[12]. Die Vertragspartner wissen in der Regel nichts von der Existenz der stillen Gesellschaft. Maßgebend für ihre Bereitschaft zum Abschluß von Verträgen ist allein der Ruf und die Kreditwürdigkeit des Geschäftsinhabers. Dem stillen Gesellschafter kann Prokura, Handlungsvollmacht und Generalvollmacht ebenso wie dem Kommanditisten erteilt werden[13]. Der stille Gesellschafter ist in diesen Fällen nicht Vertreter der Gesellschaft, sondern Vertreter des Geschäftsinhabers[14]. Im Außenverhältnis bleibt auch bei Erteilung einer derartigen Vollmacht der Geschäftsinhaber zur alleinigen Vertretung der Gesellschaft berechtigt (§ 335 Abs. 2 HGB). Bedeutung hat die Einräumung von Geschäftsführungsbefugnissen also nur im Innenverhältnis[15].

§ 14: Bedeutung einer atypischen Gestaltung für das Innenverhältnis

Von weitaus größerer Bedeutung als für das Außenverhältnis ist die atypische Gestaltung für das Innenverhältnis der stillen Gesellschaft. Da die Regelungen des Innenverhältnisses weitgehend der Disposition der Parteien unterliegen, wirkt sich die atypische Gestaltung hier stärker aus als beim Außenverhältnis.

---

10) BGH in DB 1955, S. 505; BGHZ Bd. 17, S. 13.
11) BAG in JZ 1955, S. 582.
12) BGH in BB 1964, S. 327.
13) RGZ Bd. 110, S. 418; BGHZ Bd. 17, S. 392.
14) BGH in WM 1961, S. 574.
15) Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 42.

I. Die Vermögensbeteiligung

Die Vereinbarung einer Vermögensbeteiligung verschafft dem stillen Gesellschafter eine schuldrechtliche Position, die derjenigen eines Komplementärs oder eines Kommanditisten entspricht[1]. Dabei stellt sich die Frage, ob eine solche vertragliche Gestaltung über die bereits geschilderten vermögensrechtlichen Konsequenzen hinaus weitere Folgen für das Innenverhältnis der Gesellschaft hat. Der Vergleich der personen- und der vermögensrechtlichen Stellung des Kommanditisten einerseits und des vermögensbeteiligten stillen Gesellschafters andererseits zeigt, daß hinsichtlich der vermögensrechtlichen Lage im Innenverhältnis keine Unterschiede bestehen. Bei der Auseinandersetzung, sei es durch die Liquidation der KG oder sei es durch eine "quasi-Liquidation"[2] bei der stillen Gesellschaft werden beide im wirtschaftlichen Ergebnis gleichgestellt. Zwar unterliegt das Vermögen der KG einer gesamthänderischen Bindung, während die Einlage der stillen Gesellschafter dem Geschäftsinhaber zuzurechnen ist. Dieser Unterschied ist jedoch im Innenverhältnis ohne Bedeutung. Auch der Unterschied hinsichtlich der Haftung berührt nur das Außenverhältnis. Der Kommanditist haftet gemäß § 171 HGB den Gläubigern der Gesellschaft unmittelbar, während den stillen Gesellschafter keine unmittelbare Haftung trifft. Im Innenverhältnis sind jedoch beide gleichermaßen zur Zahlung der vereinbarten Einlage verpflichtet.

Bei dem Vergleich der personenrechtlichen Stellung fällt auf, daß die Kontrollrechte des Kommanditisten in § 166 HGB und des stillen Gesellschafters in § 338 HGB vom Gesetzgeber wörtlich übereinstimmend geregelt worden sind. Aus diesem Umstand hat das Schrifttum bisher noch keine Folgerungen gezogen. Aus der Gleichbehandlung der Kontrollrechte im Innenverhältnis kann jedoch geschlossen werden, daß der Gesetzgeber eine gewisse Gleichartigkeit der Interessenlage bei dem Kommanditisten und dem stillen Gesell-

---

1) siehe oben § 13.
2) siehe oben § 9.

schafter - trotz der bestehenden Verschiedenheiten im Außenverhältnis - bejaht hat. Sowohl bei dem Kommanditisten als auch bei dem stillen Gesellschafter steht die kapitalistische Bindung an das Unternehmen im Vordergrund. Die personenrechtlichen Beziehungen sind nur schwach ausgebildet. Beim vermögensbeteiligten stillen Gesellschafter ist diese kapitalistische Bindung ebenso stark wie bei dem Kommanditisten. Bereits diese gleiche Interessenlage rechtfertigt eine entsprechende Anwendung von § 164 HGB auf den vermögensbeteiligten stillen Gesellschafter, so daß Handlungen des Geschäftsinhabers, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, der Zustimmung des stillen Gesellschafters bedürfen[3].

Die entsprechende Anwendung von § 164 HGB auf den vermögensbeteiligten stillen Gesellschafter wird auch durch folgende Überlegung gerechtfertigt:
Bei Gemeinschaftsgebilden besteht wegen der engen persönlichen Beziehungen der Beteiligten eine gewisse Treuepflicht. Haben sich Gesellschafter in einem Gesellschaftsvertrag zu einem gemeinsamen Zweck im gegenseitigen Vertrauen zusammengeschlossen, so schulden sie sich gegenseitige Treue[4]. Für die stille Gesellschaft treffen diese Grundsätze ebenfalls zu[5]. Der stille Gesellschafter vertraut auf die Tüchtigkeit, Ehrlichkeit und Bonität des Geschäftsinhabers in besonders hohem Maße, weil er im gesetzlichen Regelfall keinen Einfluß auf die Geschäftsführung und damit auf die Gewinnerzielung hat[6]. Beschränkt sich die Treuepflicht des Geschäftsinhabers bei der typischen stillen Gesellschaft auf die Förderung der Gewinn-

---

3) Ob in diesen Fällen der Kommanditist dem Geschäft zustimmen muß oder ob ihm nur ein Widerspruchsrecht zusteht, ist streitig. Für die Notwendigkeit der Zustimmung: RGZ Bd. 158, S. 302; Hueck, Gesellschaftsrecht, § 19 V; Schilling in Großkomm. HGB § 164 Anm. 5; Schlegelberger-Geßler, HGB § 164 Anm. 3; für ein bloßes Widerspruchsrecht: Boesebeck in JW 1939, S. 325; Würdinger, Gesellschaften, 1. Teil S. 152.
4) Hueck, OHG § 13 I.
5) BGHZ Bd. 3, S. 81; Gierke, Handelsrecht § 38 IV; Lehmann-Dietz, Gesellschaftsrecht § 29 III.
6) Weipert in Großkomm. HGB,2. Auflage, § 339 Anm.22.

erzielung, so hat er im Fall der Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters darüber hinaus für die Erhaltung des Geschäftsvermögens Sorge zu tragen, da der Geschäftszweck nicht allein auf eine Gewinngemeinschaft, sondern auch auf eine Vermögens-gemeinschaft gerichtet ist[7]. Diese Vermögenserhaltungspflicht legt dem Geschäftsinhaber gewisse Beschränkungen hinsichtlich seiner Geschäftsführungsbefugnisse auf, die sich inhaltlich mit den Schranken decken, die § 164 HGB dem persönlich haftenden Gesellschafter auferlegt. Ferner ist zu berücksichtigen, daß die Parteien durch die Vereinbarung einer Vermögensbeteiligung die stille Gesellschaft im Innenverhältnis bewußt der Kommanditgesellschaft annähern. Häufig wird sich hier bereits im Wege der Auslegung des Gesellschaftsvertrages eine entsprechende Anwendung des § 164 HGB ergeben. Die entsprechende Anwendung von § 164 HGB ist in den Fällen geboten, in denen ausdrücklich oder konkludent dem stillen Gesellschafter im Innenverhältnis die Rechte eines Kommanditisten eingeräumt worden sind.

II. Kontrollrechte und Geschäftsführungsbefugnisse

Die Vereinbarung von Kontrollrechten und Geschäftsführungsbefugnissen hat im Innenverhältnis eine weitgehende Gleichstellung der Stillen Gesellschaft mit den Rechtsformen der OHG oder der KG zur Folge[8]. Ob die Rechtsposition des stillen Gesellschafters mit der des Komplementärs oder der des Kommanditisten identisch ist, hängt von dem Umfang der eingeräumten Kontrollrechte und Geschäftsführungsbefugnisse ab. Stehen dem stillen Gesellschafter nur Widerspruchs- oder Zustimmungsrechte bei bestimmten wichtigen Geschäften zu, so ist er im personenrechtlichen Innenverhältnis einem Kommanditisten gleichzustellen[9]. Ist er dagegen an der Geschäftsführung beteiligt, dann entspricht seine Rechts-

---

7) Aulinger, Atypische stille Gesellschaft, S. 72.
8) Aulinger aaO, S. 74.
9) Siebert in NJW 1953, S. 808.

stellung derjenigen eines Komplementärs[10]. Dabei ist es gleichgültig, ob er nur das Recht oder auch die Pflicht zur Geschäftsführung hat. Beide Erscheinungsformen gibt es auch nach den §§ 114, 115 HGB bei dem Komplementär. Entsprechendes gilt, wenn der Geschäftsinhaber allein zur Geschäftsführung befugt, aber in mehr oder weniger großem Umfang an die Weisungen des stillen Gesellschafters gebunden ist. Hier nimmt der stille Gesellschafter eine Rechtsstellung ein, die weit über diejenige des von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Komplementärs nach § 118 HGB hinausgeht.

Die Verstärkung des personenrechtlichen Elements in der stillen Gesellschaft, für die Rasner[11] allein die Bezeichnung atypische stille Gesellschaft gelten lassen will und der auch Aulinger[12] große Bedeutung beimißt, hat über die konkrete Vereinbarung hinaus Einfluß auf die wechselseitigen Rechte und Pflichten der Beteiligten.

1. Besonderheiten ergeben sich beim Abschluß eines Gesellschaftsvertrages durch einen beschränkt Geschäftsfähigen als stillen Gesellschafter, dem Geschäftsführungsrechte eingeräumt worden sind. Nach § 1822 Nr. 3 BGB ist die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung erforderlich, wenn mit einer nicht voll geschäftsfähigen Person ein Gesellschaftsvertrag zum Betrieb eines Erwerbsgeschäfts eingegangen wird. Die herrschende Meinung[13] verneint die Anwendung dieser Vorschrift auf die typische stille Gesellschaft. Zur Begründung wird mit Recht darauf verwiesen, daß der typische stille Gesellschafter nicht Mitinhaber des Erwerbsgeschäfts wird, da dieses allein von dem Geschäftsinhaber betrieben wird[14]. Zweifelhaft ist jedoch die Rechtslage bei

---

10) Siebert in NJW 1953, S. 808.
11) Atypische Gesellschaft, S. 75.
12) Atypische Gesellschaft, S. 74.
13) BGHZ Bd. 17, S. 163 für die KG; Fischer in JR 1962, S. 202; Knopp in NJW 1962, S. 2181; Paulick, Stille Gesellschaft, § 9 II; Ritter, HGB § 335 Anm. 3; Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 35.
14) Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 28.

der atypischen stillen Gesellschaft. Für den Fall einer Beteiligung an der Geschäftsführung bejahen Aulinger[15] und Rasner[16] die Notwendigkeit einer vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung. Sie haben - soweit ersichtlich - nur Zustimmung und keinen Widerspruch gefunden[17]. Sie begründen ihre Auffassung zutreffend damit, daß durch die Einräumung von Geschäftsführungsbefugnissen nicht nur die Rechte des stillen Gesellschafters, sondern auch seine Pflichten erheblich erweitert werden. Der Schutzgedanke des § 1822 Nr. 3 BGB gebietet daher eine Anwendung dieser Vorschrift.

2. Ein unmittelbarer Ausfluß der Treuepflicht ist die Frage, wann und in welchen Fällen den atypisch stillen Gesellschafter ein Wettbewerbsverbot nach § 112 HGB trifft. Soweit er im Innenverhältnis die Rechtsstellung eines Kommanditisten hat, ergibt sich die Lösung aus § 165 HGB. Der atypisch stille Gesellschafter unterliegt ebensowenig wie der Kommanditist einem Wettbewerbsverbot. Anders dagegen ist der Fall zu beurteilen, wenn der stille Gesellschafter an der Geschäftsführung gleich einem Komplementär beteiligt oder sogar der alleinige Geschäftsführer des Unternehmens ist. Zu Recht wendet hier die herrschende Meinung[18] den § 112 HGB analog an. Sofern der stille Gesellschafter im Innenverhältnis die Rechtsstellung eines Komplementärs innehat, besteht für ihn als Ausfluß der verstärkten Treuepflicht ein Wettbewerbsverbot nach § 112 HGB. Die von Aulinger[19] vertretene Meinung kommt im Ergebnis zu den gleichen Folgerungen, allerdings mit einer abweichenden Begründung. Er will im Einzelfall ein Wettbewerbsverbot aus dem allgemeinen Treuegedanken ableiten. Nach dieser

---

15) Atypische stille Gesellschaft, S. 39.
16) Atypische stille Gesellschaft, S. 93.
17) Paulick, Stille Gesellschaft, § 9 I;
Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 28.
18) Lang, Stille Gesellschaft, S. 41;
Schlegelberger-Geßler, HGB § 335 Anm. 46;
a.A. Aulinger, Atypische stille Gesellschaft, S. 77.
19) aaO, S. 77.

Treuepflicht sei es dem an der Geschäftsführung beteiligten stillen Gesellschafter untersagt, gewinnmindernde Handlungen vorzunehmen oder seine Arbeitskraft der Gesellschaft zu entziehen.

III. Das Zusammentreffen von Vermögensbeteiligung und Geschäftsführungsbefugnis

In der Praxis werden häufig bei der Ausgestaltung des stillen Gesellschaftsverhältnisses sowohl eine Vermögensbeteiligung als auch eine Erweiterung der Kontrollrechte oder Geschäftsführungsbefugnisse für den stillen Gesellschafter vereinbart[20]. Diese dem Praktiker durchaus geläufige Erscheinung findet ihre Begründung in den schwachen Kontrollrechten des § 338 HGB, die eine exakte Nachprüfung der wirklichen Geschäftslage und Gewinnsituation nur schwer ermöglichen. Sofern die Vermögensbeteiligung und die erweiterten Kontrollrechte nicht ausdrücklich vereinbart werden, wird in den Verträgen häufig formuliert, der stille Gesellschafter solle im Innenverhältnis wie der Gesellschafter einer OHG oder einer KG gestellt werden[21]. Diese Klausel ist dahin auszulegen, daß dem stillen Gesellschafter sowohl die Kontrollrechte als auch die vermögensrechtliche Stellung eines Komplementärs oder Kommanditisten eingeräumt werden sollen[22]. Eine derartige Vereinbarung macht auch deutlich, welche Rechtsfolgen die Parteien beim Abschluß eines atypischen Gesellschaftsvertrages herbeiführen wollen. Im Innenverhältnis soll die stille Gesellschaft durch ihre atypische Ausgestaltung in mehr oder minder ausgeprägter Form der KG oder der OHG angenähert oder gleichgestellt werden[23]. Beim Zusammentreffen von Vermögensbeteiligung und Kontrollrechten bzw. Geschäftsführungsbefugnissen können daher auch bei fehlender ausdrücklicher Vereinbarung die entsprechenden Vorschriften aus dem Recht der OHG oder KG angewandt werden.

---

20) siehe oben § 10.
21) siehe oben § 10.
22) RG in JW 1927, S.1350; OLG Kolmar in LZ 1914,S. 405.
23) so im Ergebnis auch Flechtheim, HGB § 335 Anm. 28.

Ergebnis:
Kennzeichnend für die gesellschaftsrechtliche Beurteilung der atypischen stillen Gesellschaft ist ein Auseinanderfallen von Außen- und Innenverhältnis. Während die atypisch stille Gesellschaft im Außenverhältnis eine echte stille Gesellschaft darstellt, sind im Innenverhältnis kraft Parteivereinbarung die Regeln über die Personenhandelsgesellschaften anwendbar. Die atypisch stille Gesellschaft ist somit eine Mischung verschiedener Gesellschaftsformen. Diese gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung der stillen Gesellschaft hat auf das Außenverhältnis keine Auswirkungen. Dagegen wird das Innenverhältnis der stillen Gesellschaft durch eine atypische Ausgestaltung erheblich verändert. Je nach Vertragsgestaltung kann der stille Gesellschafter eine Rechtsstellung erhalten, die derjenigen eines Kommanditisten oder eines Komplementärs entspricht. Zwar können die entsprechenden Normen aus dem Recht der OHG oder KG nicht schematisch auf diese Fälle angewandt werden. Jedoch ist im Einzelfall eine entsprechende Anwendung geboten, wenn die Rechtsposition des stillen Gesellschafters im Innenverhältnis derjenigen des Kommanditisten oder des Komplementärs entspricht.

Zweiter Teil: Die stille Gesellschaft im Steuerrecht

1. Abschnitt: Die typische und die atypische stille Gesellschaft bei den einzelnen Steuerarten

§ 15: Bedeutung der Unterscheidung

Ebenso wie das Gesellschaftsrecht unterscheidet auch das Steuerrecht zwischen der typischen und der atypischen stillen Gesellschaft. Die steuerrechtliche Behandlung der typischen stillen Gesellschaft unterscheidet sich grundlegend von der steuerrechtlichen Behandlung der atypischen stillen Gesellschaft. So stellen die Gewinnanteile des typischen stillen Gesellschafters für diesen Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar, während die auf den atypischen stillen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile steuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Ziffer 2 EStG qualifiziert werden. Dieser Unterschied ist nicht nur für den Bereich der Einkommensteuer von Bedeutung, sondern für die wichtigsten Steuerarten. Aufgrund der unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung der beiden Gesellschaftsformen hat daher die Unterscheidung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft im Steuerrecht eine größere Bedeutung als im Gesellschaftsrecht. Das zeigt schon die sehr umfangreiche steuerrechtliche Rechtsprechung des RFH und des BFH[1], während zivilrechtliche Urteile vergleichsweise selten sind.

§ 16: Einkommensteuer

I. Die typische stille Gesellschaft

Die typische stille Gesellschaft ist nicht selbst steuerrechtsfähig. Der Besteuerung unterliegen daher der stille Gesellschafter einerseits und der Inhaber des Handelsgeschäfts andererseits[1].

---

1) vgl. dazu die Entscheidungssammlung Steuerrecht der Unternehmung, Heft 41: "Mitunternehmer, stiller Gesellschafter, Angestellter."

1) Paulick, Stille Gesellschaft, § 22 I.

1. Der typische stille Gesellschafter

a) Der jährliche Gewinn und Verlust

Der typische stille Gesellschafter wird steuerrechtlich im Verhältnis zum Geschäftsinhaber als Gläubiger angesehen. Die auf ihn entfallenden Gewinnanteile werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert. Nach § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG gehören zu dieser Einkunftsart "Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter" sowie "besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in Abs. 1 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden". Eine Ausnahme hiervon besteht, falls die Beteiligung zum Betriebsvermögen des stillen Gesellschafters gehört, weil dann die ihm zufließenden Gewinnanteile nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 3 EStG).

Als Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters dem Steuerabzugsverfahren hinsichtlich der 25%igen Kapitalertragsteuer (zur Zeit zuzüglich eines Zuschlags von 3 v.H. auf 25 v.H. für Ergänzungsabgabe), die der Inhaber des Handelsgeschäfts für Rechnung des stillen Gesellschafters im Zeitpunkt des Zufließens des Kapitalertrags vorzunehmen hat (§§ 43 Abs. 1 Ziff. 2, Abs. 3, 44 Abs. 1 Ziff. 1 EStG i.V. mit § 6 Abs. 1 KapErtrStDV). Bei Übernahme der Kapitalertragsteuer durch den Geschäftsinhaber beträgt diese 33 1/3 v.H. (zur Zeit zuzüglich eines Zuschlags von 3 v.H. auf 33 1/3 v.H. für Ergänzungsabgabe); § 3 Abs. 1 Ziff. 1 KapErtrStDV.

Ist der typische Gesellschafter auch am Verlust beteiligt, dann bildet sein Anteil am Verlust für ihn bei der Einkommensteuer absetzbare Werbungskosten, sofern der Verlust in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den zu erwartenden Einkünften aus Kapitalvermögen steht, wenn es sich also um den vertraglich vereinbarten An-

teil am Jahresverlust handelt. Die Rechtsprechung[2] erkennt erlittene Verluste an einer zum Privatvermögen gehörenden typischen stillen Beteiligung als Werbungskosten an. Daher besteht nach § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG die Ausgleichsmöglichkeit durch Verrechnung mit positiven Einkünften innerhalb ein und desselben Veranlagungszeitraums, dagegen nicht die Möglichkeit des Verlustabzugs gemäß § 10 d EStG. In den späteren Jahren besteht also keine Verrechnungsmöglichkeit mit positiven Einkünften.

Gehört die Beteiligung zum Betriebsvermögen des stillen Gesellschafters, dann wirken sich anteilige Verluste und Entwertungen der Einlage, denen durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts Rechnung getragen werden kann (§ 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG), bei der Gewinnermittlung im Wege des Betriebsvermögensvergleichs in jedem Falle aus[3]. Ist die Vermögenseinlage durch Verluste gemindert, so sind die später erzielten Gewinne gesellschaftsrechtlich solange zur Deckung der Verluste zu verwenden, bis die ursprüngliche Einlage wieder erreicht ist. Obwohl der stille Gesellschafter diese Gewinne nicht ausgezahlt erhält, sind sie ihm zugeflossen und stellen für ihn steuerpflichtige Einnahmen dar.

Verluste der Vermögenseinlage selbst, die den stillen Gesellschafter nicht aufgrund gesellschaftsvertraglicher Verpflichtung treffen (z.B. im Konkurs- oder Vergleichsverfahren des Inhabers), sind Vermögensverluste, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen stehen. Sie dürfen das steuerpflichtige Einkommen nicht mindern und sind keine Werbungskosten[4].

Bei dem typischen stillen Gesellschafter fließt der anteilige Gewinn erst nach Aufstellung der maßgebenden

---

2) FG Düsseldorf in EFG 1957, S. 363; a.A. Littmann, EStG § 20 Anm. 39.
3) RFH in RStBl 1933, S. 1078.
4) Paulick, Stille Gesellschaft, § 22 I.

Bilanz, d.h. erst im folgenden Jahr zu. Der Zufluß ist erfolgt, wenn der stille Gesellschafter über den Gewinnbetrag wirtschaftlich verfügen kann. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn ihm aufgrund der Bilanz sein Gewinnanteil gutgeschrieben worden ist. Nicht entscheidend ist dagegen, wann der stille Gesellschafter die ihm zustehenden Gewinnanteile abgehoben oder sonst vereinnahmt hat[5].

b) Der Veräußerungsgewinn des stillen Gesellschafters

Erhält der stille Gesellschafter bei der Auflösung der Gesellschaft ein Abschichtungsguthaben, die seine Vermögenseinlage übersteigt, so zählt dieser Mehrertrag nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Es handelt sich hier um einen Vermögenszuwachs, der nicht der Einkommensteuer unterliegt. Das gleiche gilt, wenn der stille Gesellschafter seine Beteiligung veräußert. Ein über den Buchwert der Einlage hinausgehender Veräußerungsgewinn ist nur dann steuerpflichtig, wenn die Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehört oder wenn ein Spekulationsgeschäft i.S. der §§ 22, 23 EStG vorliegt.

Kein Veräußerungsgewinn, sondern ein Vorteil i.S. des § 20 EStG liegt dagegen vor, wenn der stille Gesellschafter bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses aufgrund einer Wertsicherungsklausel im Gesellschaftsvertrag einen höheren als den Nennbetrag seiner Einlage erhält. In diesem Fall will der BFH[6] auch den Mehrbetrag als Vorteil i.S. des § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG ansehen. In der Entscheidung wird darauf verwiesen, daß § 20 Abs. 2 EStG bewußt weit gefaßt ist und damit auch Vorteile aus der vertraglichen Vereinbarung einer Geldwertklausel erfasse. Mit dieser Begründung ist die Entscheidung nicht haltbar. Vertretbar ist es, die Vereinbarung einer Geldwertklausel wirtschaftlich als eine

5) BFH in HFR 1964, S. 42.
6) BFHE Bd. 73, S. 558 = BFH in BStBl 1961 III, S. 468.

Zinsvereinbarung anzusehen und steuerrechtlich entsprechend zu behandeln.

Ein Veräußerungsverlust mit steuerlicher Auswirkung ist nur denkbar bei einer Beteiligung, die sich in einem Betriebsvermögen befindet. Ist dagegen die stille Beteiligung Bestandteil des Privatvermögens, so stellt der sich bei einem Verkauf realisierende Verlust einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Vermögensverlust dar.

2. Der Geschäftsinhaber

Der Geschäftsinhaber wird als Einzelunternehmer besteuert. Die an den stillen Gesellschafter zu zahlenden Gewinnanteile stellen für ihn Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4 EStG dar, durch die sein steuerpflichtiger Gewinn gem-indert wird. Der Verlust des Geschäftsinhabers mindert sich, soweit der typische stille Gesellschafter zur Tragung eines Verlustanteils verpflichtet ist. In der Bilanz des Geschäftsinhabers für das laufende Jahr ist die typische stille Beteiligung als echte Verbindlichkeit auszuweisen[7].

II. Die atypische stille Gesellschaft

Die atypische stille Gesellschaft ist als solche nicht einkommensteuerpflichtig. Sie besitzt ebenso wenig wie die typische stille Gesellschaft eigene Rechtssubjektivität. Steuerpflichtig sind die einzelnen Gesellschafter mit den Einkünften, die sie von der Gesellschaft beziehen. Der Gesamtgewinn wird somit genauso wie bei der OHG oder KG nur einmal erfaßt, und zwar anteilig bei dem Geschäftsinhaber und bei dem atypischen stillen Gesellschafter. Nach § 215 AO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt. In dem Feststellungsbescheid ist nicht nur der Gesamtgewinn zu erfassen, sondern es ist auch festzustellen, wie sich der Gewinn auf die Beteilig-

7) Senftner/Henze, OHG und stille Gesellschaft, S. 106.

ten verteilt (§ 216 Abs. 1 Ziff. 2 AO). Im Rahmen dieses Verfahrens wird auch die Frage entschieden, ob eine typische oder atypische stille Gesellschaft vorliegt[8].

1. Der atypische stille Gesellschafter

a) Der laufende Gewinn und Verlust

Der atypische stille Gesellschafter wird im Steuerrecht in der Regel als Mitunternehmer behandelt und den Gesellschaftern einer OHG oder KG gleichgestellt[9]. Nach § 15 Ziff. 2 EStG zählen daher die auf den atypischen stillen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Zu diesen gewerblichen Einkünften des atypischen stillen Gesellschafters gehören nach § 15 Ziff. 2 EStG jedoch nicht nur dessen Gewinnanteile, sondern auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Damit gehört auch das Gehalt, das der atypische stille Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit als Geschäftsführer erhält, nicht etwa zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sondern zu den gewerblichen Einkünften des atypischen stillen Gesellschafters. Nach steuerrechtlicher Betrachtung kann der atypische stille Gesellschafter weder Arbeitnehmer noch Darlehensgeber des Inhabers sein. Der atypische stille Gesellschafter kann auch nicht Betriebsgrundstücke mit steuerlicher Wirkung an den Inhaber vermieten, da dessen Handelsgewerbe als Folge seiner Stellung als Mitunternehmer auch sein eigenes Handelsgewerbe ist.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, daß alles, was der atypische stille Gesellschafter aus dem Ertrag vorweg erhält, ohne Berücksichtigung der Bezeichnung sol-

---

8) Senftner/Henze, OHG und stille Gesellschaft, S. 51.
9) Herrmann-Heuer, EStG § 15 Anm. 27c.

cher Zuwendungen im Gesellschaftsvertrag steuerlich gewerbliche Einkünfte (= Gewinnanteil) darstellt[10]. Die auf den atypischen stillen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile unterliegen, da es sich um Einkünfte nicht aus Kapitalvermögen, sondern aus Gewerbebetrieb handelt, nicht dem Kapitalertragsteuerabzug. Der Gewinn ist in dem Jahr zugeflossen, in dem er tatsächlich entstanden ist. Im Gegensatz zur typischen stillen Gesellschaft kommt es somit nicht darauf an, wann der Gewinn ausgeschüttet, entnommen oder gutgeschrieben wird.

Führt die Verlustbeteiligung des atypischen stillen Gesellschafters zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb, so muß zunächst der Verlust mit anderen positiven Einkünften im Jahr der Veranlagung ausgeglichen werden. Ist ein Verlustausgleich i.S. des § 2 Abs. 2 EStG jedoch nicht möglich, so kann der atypische stille Gesellschafter im Gegensatz zum typischen stillen Gesellschafter den Verlustabzug nach § 10 d EStG beanspruchen. Er kann also einen im Veranlagungsjahr nicht zum Ausgleich gekommenen Verlust in den folgenden 5 Jahren vom Gesamtbetrag der Einkünfte absetzen. Diese Verlustabzugsmöglichkeit nach § 10 d EStG ist ein wesentlicher Vorteil gegenüber der typischen stillen Gesellschaft.

b) Außerordentliche Gewinne und Verluste des atypischen stillen Gesellschafters

Aus der Mitunternehmerschaft des atypischen stillen Gesellschafters folgt, daß Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe der stillen Beteiligung nach § 16 EStG als gewerbliche Einkünfte versteuert werden. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert des Anteils übersteigt. Für diesen Veräußerungsgewinn gilt nach § 16 EStG ein besonderer Freibetrag, der im Einzel-

10) Hartmann-Böttcher-Grass, EStG § 15 Anm. 59.

fall bis zu 60.000 DM betragen kann. Außerdem unterliegt der Veräußerungsgewinn nach § 34 EStG einem besonderen Steuersatz, der die Hälfte des sich für das gesamte Einkommen ergebenden Durchschnittssteuersatzes beträgt.

Wird der stille Gesellschafter bei seinem Ausscheiden unter dem Nominalbetrag seines Kapitalkontos abgefunden, so ergibt sich für ihn ein Veräußerungsverlust, der sowohl nach § 2 Abs. 2 EStG ausgleichbar als auch nach § 10 d EStG abziehbar ist. Geht die Einlage des stillen Gesellschafters vollständig verloren, etwa durch einen Konkurs des Geschäftsinhabers, so beschränkt sich der Verlust nicht auf die Höhe der Einlage[11]. Vielmehr kann in diesem Fall der stille Gesellschafter den gesamten anteilmäßig auf ihn entfallenden Verlust geltend machen. In Abweichung von den Vorschriften des Gesellschaftsrechts werden dem Gesellschafter hier steuerrechtlich Verluste zugerechnet, für die er zivilrechtlich weder im Außen- noch im Innenverhältnis haftet.

2. Der Geschäftsinhaber

Die auf den atypischen stillen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile und sonstigen Vergütungen i.S. des § 15 Ziff. 2 EStG können nicht wie bei der typischen stillen Gesellschaft vom Geschäftsinhaber als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Vielmehr sind diese dem atypischen stillen Gesellschafter im Wege der einheitlichen Gewinnfeststellung zuzurechnen. Da der Anteil des atypischen stillen Gesellschafters an dem Geschäftsvermögen ein Teil des gewerblichen Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft ist, dürfen die Vermögenseinlage sowie die nicht abgehobenen Gewinnanteile und sonstigen Vergütungen des atypischen stillen Gesellschafters in der Bilanz des Inhabers nicht als Verbindlichkeiten

11) BFHE Bd. 97, S. 16 = BFH in BStBl 1969 II, S. 726.

ausgewiesen werden. Sie sind vielmehr auf einem besonderen Kapitalkonto des atypischen stillen Gesellschafters zu buchen.

Beim Ausscheiden des atypischen stillen Gesellschafters und bei einer Abfindung über dem Buchwert seines Einlagekontos ist der Mehrbetrag in der Bilanz des Geschäftsinhabers nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu aktivieren[12]. Soweit sich der Mehrbetrag auf die Positionen der Aktivseite der Bilanz nicht verteilen läßt, muß er auf dem Konto "Geschäfts- oder Firmenwert" aktiviert werden. Auf diesen Aktivposten können keine Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden. Zulässig ist allenfalls die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert, wenn der Inhaber den in der Praxis nur schwer zu erbringenden Nachweis einer Entwertung führen kann (§ 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG).

Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen gilt für den Fall der Abfindung des lästigen Gesellschafters. Hier kann der an diesen ausbezahlte Mehrbetrag als Betriebsausgabe behandelt werden[13].

Zwischenergebnis:

Der Vergleich der einkommensteuerlichen Behandlung von typischem und atypischem stillen Gesellschafter zeigt, daß die atypische Beteiligungsform steuerrechtlich vorteilhafter ist. Diese Vorteile sind zu sehen in:

1. Zurechnung von Verlusten über den Betrag der Einlage hinaus.
2. Möglichkeit des Verlustabzugs nach § 10 d EStG.
3. Kein Kapitalertragsteuerabzug.

   Zwar wird die Kapitalertragsteuer nach § 47 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet, jedoch ist beim Steuerabzugsverfahren die Steuer wesentlich früher als bei einer Einkommensteuerveranlagung zu entrichten.

12) Paulick, Stille Gesellschaft, § 22 II.
13) RFH in RStBl 1942, S. 900.

Die Vorteile der typischen stillen Beteiligung könnten in dem späteren Zufluß der Einkünfte und in der Möglichkeit des Abschlusses von Dienst- und Pachtverträgen mit der Gesellschaft zu sehen sein. Bei näherer Betrachtung sind diese Vorteile jedoch kaum von Bedeutung. In der Praxis werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb häufig bedeutend später veranlagt als die leicht zu ermittelnden Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Grund dafür liegt in dem notwendigerweise vorzuschaltenden Gewinnfeststellungsverfahren.
Daher ist der an sich vorhandene theoretische Vorteil der späteren Besteuerung der Einkünfte in der Praxis kaum vorhanden. Auch die Eingehung eines Dienstverhältnisses mit der Gesellschaft hat nur geringe steuerrechtliche Auswirkungen. Praktisch bedeutsam ist nur die Gewährung des Arbeitnehmerfreibetrags in Höhe von 240 DM und des Weihnachtsfreibetrags in Höhe von 100 DM.

Dagegen ist - zumindestens theoretisch - ein Vorteil der stillen Gesellschaft darin zu sehen, daß eine den Buchwert der Einlage übersteigende Abfindung steuerfrei ist, während der atypische stille Gesellschafter den Mehrbetrag als Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG versteuern muß. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß einem typischen stillen Gesellschafter nur selten eine den Buchwert seiner Einlage übersteigende Abfindung gezahlt wird, da er nicht an den gesetzlichen Zwangsreserven beteiligt ist.

Auf die Besteuerung des Geschäftsinhabers ist es ohne Einfluß, ob eine atypische oder typische stille Gesellschaft vorliegt. Die aufgezeigten Unterschiede sind nur für die Buchungstechnik von Bedeutung und haben keine steuerlichen Auswirkungen.

§ 17: Gewerbeertragssteuer

I. Die typische stille Gesellschaft

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Die typische stille Gesellschaft selbst wird nicht zur Gewerbeertragssteuer herangezogen, da nicht sie, sondern nur der Inhaber ein Handelsgewerbe betreibt. Steuerpflichtig ist damit nur der Inhaber des Handelsgeschäfts, sofern die Voraussetzungen des § 2 GewStG erfüllt sind. Für den typischen stillen Gesellschafter hat die Gewerbeertragssteuer also keine Bedeutung, es sei denn, die stille Beteiligung befindet sich im Betriebsvermögen des stillen Gesellschafters. In diesem Fall fließt der Gewinn der stillen Beteiligung in die Gewinn- und Verlustrechnung dieses Unternehmens ein und wird dort gewerbesteuerlich erfaßt.

Gewerbesteuerrechtlich wird die Beteiligung an einem Handelsgewerbe i.S. des § 335 HGB nicht vorausgesetzt. Auch ist es gleichgültig, ob der Betrieb des Geschäftsinhabers im Handelsregister eingetragen ist oder nicht. Entscheidend ist vielmehr die Beteiligung an einem Gewerbe[1]. Gegen diese Ausdehnung des Begriffs, die der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient, bestehen keine grundlegenden Bedenken. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist es nicht zu rechtfertigen, die steuerliche Behandlung einer Beteiligung davon abhängig zu machen, ob ein Handelsgewerbe i.S. des Handelsgesetzbuches oder ein Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne vorliegt, der auch das Kleingewerbe und das Handwerk umfaßt. Derartige Rechtsverhältnisse sind in der Regel nach den Vorschriften der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft zu beurteilen, wobei es den Beteiligten frei steht, ihre Rechtsbeziehungen im Innenverhältnis nach den Vorschriften über die stille Gesellschaft zu ordnen. Mithin ist gewerbesteuerlich auch ein

---

1) BFHE Bd. 81, S. 138 = BFH in BStBl 1965 III S. 49;
BFHE Bd. 83, S. 158 = BFH in BStBl 1965 III S. 558;
BFHE Bd. 84, S. 260 = BFH in BStBl 1966 III S. 95.

stilles Gesellschaftsverhältnis an einer BGB-Gesellschaft möglich, die eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Für die gewerbesteuerliche Behandlung gilt nach § 8 Ziff. 3 GewStG folgende Besonderheit: Soweit bei der Gewinnermittlung für den gewerbesteuerpflichtigen Betrieb, an dem die stille Beteiligung besteht, Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters als Betriebsausgaben abgesetzt sind, werden sie bei der Berechnung des Gewerbeertrages dem Gewinn wieder hinzugerechnet, wenn sie nicht bei ihrem Empfänger (das ist der stille Gesellschafter) "zur Steuer nach dem Gewerbeertrag" heranzuziehen sind. Die zuletzt erwähnte Einschränkung bedeutet, daß der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters dem Gewerbeertrag dann nicht hinzugerechnet wird, wenn die stille Beteiligung zum Betriebsvermögen des stillen Gesellschafters gehört. Andernfalls würde der Gewerbeertrag beim Geschäftsinhaber und beim stillen Gesellschafter (bei dem die Beträge ohnedies zur Steuer nach dem Gewerbeertrag herangezogen werden) doppelt erfaßt werden.

Nicht mehr unter die Hinzurechnungsvorschrift fallen seit dem Gewerbesteueränderungsgesetz vom 30.7.1963 "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine Beschäftigung des stillen Gesellschafters oder seines Ehegatten im Betrieb gewährt worden sind", da die Verfassungsmäßigkeit dieser früheren Fassung des § 8 Ziff. 3 GewStG Bedenken begegnete[2]. Nach früheren Entscheidungen der Steuergerichte sollte für die Anwendung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Ziff. 3 GewStG bereits ein "gesellschaftsähnliches Verhältnis" genügen. Dieses nahm die Rechtsprechung[3] schon an, wenn bei einem partiarischen Rechtsverhältnis - ohne daß eine Vermögenseinlage geleistet wurde -, also in einem Anstellungs-, Darlehens-,

---

2) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, GewStG § 8 Vorb. zu Anm. 18-30 m.w.N.
3) RFH in RStBl. 1938, S. 556; RFH in RStBl. 1938, S. 908; RFH in RStBl. 1940, S. 915;
BFHE Bd. 62 S. 9 = BFH in BStBl. 1956 III S. 4.

Miet- oder Pachtvertrag eine erhebliche Gewinnbeteiligung (mindestens 25 v.H.) vereinbart war und das betreffende Rechtsverhältnis für die Beteiligten auf längere Zeit verbindlich sein sollte. Selbst bei langfristigen Miet- oder Pachtverhältnissen kam gewerbesteuerlich die Annahme einer stillen Gesellschaft in Betracht[4]. Nach Inkrafttreten des Gewerbesteueränderungsgesetzes vom 30.7.1963 ist eine Wendung in der neueren Rechtsprechung zu beobachten[5]. Nunmehr werden entgegen der früheren Rechtsprechung und der bisherigen Verwaltungspraxis langfristige Pacht-, Arbeits- oder Darlehensverhältnisse mit gewinnabhängigen Vergütungen, also die sog. partiarischen Rechtsverhältnisse, nicht ohne weiteres in eine stille Gesellschaft umgedeutet bzw. als gesellschaftsähnliche Verhältnisse der eigentlichen stillen Gesellschaft gleichgestellt werden können. Hierin liegt eine durchaus zu begrüßende Annäherung an die handelsrechtliche Begriffsbestimmung der stillen Gesellschaft. Diese Entwicklung ist ein weiteres Beispiel dafür, daß die bürgerlich-rechtlichen Begriffe im Steuerrecht zunehmend Bedeutung gewinnen. Auch die Verwaltung hat die Konsequenzen aus dieser Entwicklung gezogen und in Abschn. 53 Abs.1 Satz 2 GewStR bestimmt: "Im übrigen bestimmt sich der Begriff des stillen Gesellschafters nach dem Handelsrecht (§ 335 ff.HGB)".

II. Die atypische stille Gesellschaft

Die atypische stille Gesellschaft wird nach § 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG stets als Gewerbebetrieb angesehen. Sie ist Steuergegenstand und somit auch gewerbeertragsteuerpflichtig. Nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG sind die an einem Gewerbe beteiligten Personen Gesamtschuldner der Gewerbesteuer. Jedoch reicht die persönliche Steuerpflicht des atypischen stillen Gesellschafters nur so weit, als er nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts für Verbindlichkeiten des Gewerbebetriebs haftet. Da den atypischen stillen Gesellschafter nach § 335 Abs. 2 HGB eine Haftung

---

4) BFHE Bd. 67 S. 14 = BFH in BStBl. 1958 III S. 278.
5) BFHE Bd. 81 S. 143 = BFH in BStBl. 1965 III S. 51.

für die Verbindlichkeiten des Gewerbebetriebs nicht trifft[6], haftet er auch nicht für die Gewerbesteuer. Letztlich hat dafür allein der Geschäftsinhaber einzustehen.

Im Gegensatz zur typischen stillen Gesellschaft ist bei der atypischen stillen Gesellschaft der auf den stillen Gesellschafter entfallende Gewinnanteil bereits im gewerblichen Gewinn des Unternehmens enthalten, da die Gewinnanteile des atypischen stillen Gesellschafters nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden können. Durch die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Ziff. 3 GewStG wird die typische stille Gesellschaft gewerbesteuerlich praktisch der atypischen stillen Gesellschaft gleichgestellt, so daß hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Auswirkungen bei der typischen und der atypischen stillen Gesellschaft weitgehend Übereinstimmung besteht. Die Gesamtbelastung durch die Gewerbesteuer ist bei beiden Gesellschaftsformen gleich. Auch werden Geschäftsinhaber und stiller Gesellschafter in beiden Fällen gleichmäßig belastet, da die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe den laufenden Gewinn schmälert. Der Gewinnanspruch des typischen stillen Gesellschafters wird dadurch im wirtschaftlichen Ergebnis um die anteilige Gewerbesteuer gekürzt. Ein Unterschied besteht nur insoweit, als im gewerbesteuerpflichtigen Gewinn der atypischen stillen Gesellschaft im Gegensatz zu dem der typischen stillen Gesellschaft nicht nur die Gewinnanteile, sondern auch sämtliche Bezüge aus dem Gesellschaftsverhältnis enthalten sind. Das bedeutet praktisch, daß auch die Bezüge, die zivilrechtlich Lohn, Gehalt, Darlehens- oder Mietzinsen sind, der Gewerbeertragsteuer unterworfen werden.

Hat die Gesellschaft einen Verlust erlitten, so gilt § 10a GewStG. Danach wird der maßgebende Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die fünf vorangegangenen

---

6) siehe oben § 13.

Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 - 10 GewStG ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vier vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Diese Vorschrift entspricht auf dem Gebiet der Gewerbesteuer der einkommensteuerrechtlichen Regelung des § 10 d EStG.

Eine weitere den Verlust betreffende Regelung enthält § 8 Ziff. 8 GewStG. Danach sind "die Anteile am Verlust einer OHG, einer KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind", dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen. Diese Vorschrift betrifft den atypischen stillen Gesellschafter, dessen Anteil zu seinem Betriebsvermögen gehört. Die Verlustanteile der Mitunternehmer werden bereits bei der Mitunternehmerschaft gewerbesteuerlich erfaßt. Ihr nochmaliger Abzug im Unternehmen des atypischen stillen Gesellschafters würde zu einer doppelten Verlustberücksichtigung führen. Eine entsprechende Regelung für den Gewinn enthält § 9 Ziff. 2 GewStG.

Zwischenergebnis:

Bei einer vergleichenden Betrachtung der typischen und atypischen stillen Gesellschaft bei der Gewerbeertragsteuer ergeben sich gewisse Vorteile für die typische stille Gesellschaft. Sie sind darin zu sehen, daß der stille Gesellschafter mit steuerrechtlicher Wirkung Dienst-, Miet- oder Pachtverträge mit der Gesellschaft eingehen kann. Durch die Zahlung dieser Vergütungen mindert sich die Besteuerungsgrundlage, der Gewerbeertrag und damit die Steuer. Davon abgesehen wird die typische stille Gesellschaft durch die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Ziff. 3 GewStG der Mitunternehmerschaft gleichgestellt, so daß hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen bei der typischen und der atypischen stillen Gesellschaft weitgehend Übereinstimmung besteht.

§ 18: Vermögensteuer

I. Die typische stille Gesellschaft

Die stille Gesellschaft ist nach § 1 VStG nicht vermögensteuerpflichtig, da sie weder eine natürliche noch eine juristische Person ist. Vermögensteuerpflichtig sind nur die an der stillen Gesellschaft beteiligten natürlichen oder juristischen Personen mit ihrem Gesamtvermögen, zu dem bei dem Geschäftsinhaber der Gewerbebetrieb und bei dem stillen Gesellschafter die stille Beteiligung gehört. Für die Frage, ob vermögensteuerrechtlich eine typische Gesellschaft vorliegt oder nicht, ist die bei der Einkommensteuerveranlagung getroffene Entscheidung maßgebend[1].

1. Die Besteuerung des Inhabers

Zum Zwecke der Vermögensbesteuerung des Geschäftsinhabers wird für den Gewerbebetrieb gemäß § 214 AO ein Einheitswert festgestellt. Zum Betriebsvermögen gehören gemäß § 75 Abs. 1 BewG alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb des Gewerbes als Hauptzweck dienen. Seine Bewertung ist im einzelnen in den §§ 95 - 109 BewG geregelt. Gemäß § 103 BewG sind zur Ermittlung des Einheitswertes vom Rohvermögen diejenigen Schulden abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für den Geschäftsinhaber sind die Einlage und die noch nicht abgeflossenen Gewinnanteile des stillen Gesellschafters echte Verbindlichkeiten. Sie werden daher wie andere Verbindlichkeiten bei der Errechnung des Betriebsvermögens als Betriebsschuld abgezogen und mindern so den Einheitswert des Betriebsvermögens[2].

2. Die Besteuerung des stillen Gesellschafters

Für den stillen Gesellschafter ist die Beteiligung, so-

---

1) Rössler-Troll, BewG § 110 Anm. 8.
2) Rössler-Troll, BewG § 103 Anm. 14.

fern sie nicht zu seinem Betriebsvermögen gehört, sonstiges Vermögen i.S. des § 110 Abs. 1 Nr. 1 BewG. Das Steuerrecht betrachtet die Vermögenseinlage als eine Kapitalforderung gegen den Geschäftsinhaber, die statt einer festen Verzinsung mit einer der Höhe nach schwankenden Gewinnbeteiligung ausgestattet ist. Trotz ihres gesellschaftsrechtlichen Charakters ist die Einlage des typischen stillen Gesellschafters wie eine Kapitalforderung zu behandeln[3]. Demzufolge wird die Einlage bewertungsrechtlich als Kapitalforderung nach § 12 Abs.1 BewG mit dem Nennwert eingesetzt, sofern nicht besondere Umstände einen höheren oder niedrigeren Wert begründen[4]. Ein Umstand, der eine Bewertung über dem Nennwert rechtfertigt, liegt vor, wenn die Kapitalforderung hoch verzinst und eine Rückzahlung für längere Zeit vertraglich ausgeschlossen ist. Eine hoch verzinste Kapitalforderung ist anzunehmen, wenn die Verzinsung über 8% hinausgeht. Der Wert einer solchen Kapitalforderung wird dann in der Weise berechnet, daß ihrem Nennwert der Kapitalwert der über 8% hinausgehenden Jahreszinsen hinzugerechnet wird. Ferner kann eine über den Nennwert hinausgehende Bewertung dann geboten sein, wenn der stille Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt ist und wenn die Kapitalforderung auf längere Zeit einen besonders hohen Ertrag verspricht[5].

Es können aber auch Gründe vorliegen, die eine Bewertung der stillen Beteiligung unter ihrem Nennwert rechtfertigen. Ein solcher Fall ist in § 12 Abs. 2 BewG besonders geregelt. Danach bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz. Aber auch eine niedrig verzinste Kapitalforderung, über die der typische stille Gesellschafter für längere Zeit aufgrund einer Kündigungsbeschränkung nicht verfügen kann, vermag einen niedrigeren Wertansatz zu rechtfertigen. Die Vermögens-

---

3) BFHE Bd. 99, S. 133 = BFH in BStBl 1970 II S. 562; BFHE Bd.102, S. 407 = BFH in BStBl 1971 II S. 642.
4) Brönner, Besteuerung der Gesellschaften, S. 114.
5) Abschn. 55 Abs. 2 VStR.

einlage des typischen stillen Gesellschafters ist mit dem Betrag zu bewerten, den ein vorsichtig rechnender Kaufmann unter verständiger Berücksichtigung aller werterhöhenden und wertmindernden Umständen am Bewertungsstichtag für die Beteiligung zahlen würde[6].

Während bei der Einkommensteuer die Einkünfte nach dem Zuflußprinzip des § 11 EStG zugerechnet werden, gilt bei der Vermögensteuer das Stichtagsprinzip[7]. Daher ist der Anspruch des typischen stillen Gesellschafters auf seinen Gewinnanteil bei der Vermögensteuer nicht erst im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung, sondern schon am Ende des Geschäftsjahrs des Unternehmens zu erfassen[8].

II. Die atypische stille Gesellschaft

Die vermögensteuerliche Behandlung der atypischen stillen Gesellschaft weicht vollständig von derjenigen der typischen stillen Gesellschaft ab. Zwar ist sie ebensowenig wie die typische stille Gesellschaft als solche vermögensteuerpflichtig. Dies ist aber auch die einzige Gemeinsamkeit in der vermögensteuerrechtlichen Behandlung.

Bei der atypischen stillen Gesellschaft bilden alle Wirtschaftsgüter einen gewerblichen Betrieb, für den ein eigener Einheitswert festgestellt werden muß. Bei dieser Einheitswertfeststellung stellen weder die Einlage des stillen Gesellschafters, noch die Gewinnanteilsschuld beim Geschäftsinhaber abzugsfähige Betriebsschulden dar. Vielmehr bilden sie einen Teil des Eigenkapitals der atypischen stillen Gesellschaft. Um die Anteile des Geschäftsinhabers und des atypischen stillen Gesellschafters an dem Betriebsvermögen festzustellen, bedarf es einer einheitlichen und gesonderten Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens nach den §§ 214 Nr. 1, 215 Abs. 1 AO.

---

6) RFH in RStBl 1935, S. 906.
7) Rössler-Troll, BewG § 106 Anm. 1.
8) BFHE Bd. 94 S. 261 = BFH in BStBl 1969 III S. 123; Abschn. 31 Abs. 2 VStR; Abschn. 57 Abs. 2 VStR.

Nach Abschn. 17 und 18 VStR ist bei der Aufteilung des Einheitswerts auf den Geschäftsinhaber und den atypischen stillen Gesellschafter so zu verfahren, als ob die stille Gesellschaft auf den Bewertungsstichtag aufgelöst und das Vermögen unter die Gesellschafter verteilt worden wäre, wobei mangels einer anderweitigen Regelung im Gesellschaftsvertrag die Kapitalkonten in der Handelsbilanz einen Anhaltspunkt bieten. Vermögensteuerpflichtig sind somit einerseits der Inhaber des Handelsgewerbes und andererseits der atypische stille Gesellschafter mit den ihnen im Feststellungsverfahren zugerechneten Anteil am Einheitswert des Betriebsvermögens, die nach § 110 Abs. 1 Nr. 3 BewG im Gegensatz zur typischen stillen Gesellschaft nicht sonstiges Vermögen des stillen Gesellschafters, sondern Betriebsvermögen darstellen. Da das Betriebsvermögen nach den allgemeinen Grundsätzen des Bewertungsgesetzes unter ausschließlicher Zugrundelegung des Substanzwerts bewertet wird, kommt im Gegensatz zur Bewertung einer typischen stillen Beteiligung, die unter besonderen Umständen mit einem höheren Wert als dem Nennwert angesetzt werden kann[9], eine Berücksichtigung der Ertragsaussichten bei der atypischen stillen Beteiligung nicht in Betracht.

Die Nichtberücksichtigung der Ertragsaussichten hat in der Praxis folgende Auswirkungen: Während die typische stille Beteiligung in der Regel mit dem Nennwert, in nicht wenigen Fällen jedoch wegen der anfallenden Übergewinne mit einem über dem Nennwert hinausgehenden Betrag bewertet wird, liegt der Einheitswert des Betriebsvermögens der atypischen stillen Gesellschaft in den meisten Fällen unter ihrem Buchwert. Der Grund für die Unterschreitung des Buchwerts ist auf die irreal niedrigen Einheitswerte der Betriebsgrundstücke, die nach § 109 Abs. 2 BewG anzusetzen sind, zurückzuführen. Es ist daher in der Praxis keine Seltenheit, daß ertragsstarke Unternehmen mit erheblichem Grundbesitz bei der Vermögensteuer mit einem Einheitswert angesetzt werden, der in keinem Verhältnis zu dem wirkli-

9) siehe oben § 18.

chen Verkehrswert steht. Diese Folgen werden sich durch die Feststellung neuer Einheitswerte, die ab 1.1.1974 angewandt werden, zwar mildern, aber keinesfalls beseitigt werden. Die neuen Einheitswerte sind auf den Bewertungsstichtag des 1.1.1964 ermittelt. Praktisch bedeutet das, daß sie im Zeitpunkt ihrer Anwendung bereits 10 Jahre alt sind. Nach den in der Praxis gemachten Beobachtungen werden die neuen Einheitswerte im Durchschnitt etwa 50% des echten Verkehrswertes betragen.

Zwischenergebnis:

Bei der Vermögensteuer hat die atypische stille Beteiligung für den stillen Gesellschafter erhebliche Vorteile gegenüber der typischen stillen Beteiligung. Der Vorteil ist darin zu sehen, daß der Einheitswert des Betriebs in der Regel wesentlich unter dem Verkehrswert liegt, während die Bewertung der Kapitalforderung (typische stille Beteiligung) zu Werten führt, die dem Verkehrswert recht nahe kommen.

Da das Bewertungsgesetz auch bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer gilt (§ 23 ErbStG), hat die atypische stille Beteiligung auch bei diesen Steuerarten erhebliche Vorteile gegenüber der typischen stillen Beteiligung.

Die aufgezeigten Vorteile der atypischen stillen Gesellschaft führen jedoch nur zu einer Begünstigung des atypischen stillen Gesellschafters im Vergleich zum typischen stillen Gesellschafter. Die Gesamtbelastung für den Geschäftsinhaber und den stillen Gesellschafter ist dagegen bei beiden Gesellschaftsformen gleich. Bei der typischen stillen Gesellschaft ist der stille Gesellschafter im Verhältnis zum Geschäftsinhaber stärker belastet.

§ 19: Gewerbekapitalsteuer

I. Die typische stille Gesellschaft

Die typische stille Gesellschaft wird nicht zur Gewerbekapitalsteuer herangezogen. Steuerschuldner ist der Inhaber des Handelsgeschäfts. Für den typischen stillen Gesellschafter hat die Gewerbekapitalsteuer ebenso wie die Gewerbeertragsteuer keine Bedeutung, sofern die stille Beteiligung nicht zu seinem Betriebsvermögen gehört. Da die typische stille Beteiligung beim Inhaber des Handelsgeschäfts eine echte Verbindlichkeit darstellt, die bei der Feststellung des Einheitswerts für das gewerbliche Betriebsvermögen abgezogen wird, muß sie für die Zwecke der Gewerbekapitalsteuer dem Einheitswert des Gewerbebetriebs gemäß § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG wieder hinzugerechnet werden.

Eine Ausnahme besteht dann, wenn die stille Beteiligung zum Betriebsvermögen des stillen Gesellschafters gehört. In diesem Fall wird keine Hinzurechnung vorgenommen, da der Wert der Beteiligung beim stillen Gesellschafter selbst der Gewerbekapitalsteuer unterliegt.

II. Die atypische stille Gesellschaft

Im Gegensatz zur typischen stillen Gesellschaft ist die atypische stille Gesellschaft als solche Steuergegenstand und somit auch gewerbekapitalsteuerpflichtig. Da die Gewinnanteile und sonstigen Vergütungen des atypischen stillen Gesellschafters für den Geschäftsinhaber keine echten Verbindlichkeiten darstellen, die bei der Feststellung des Einheitswerts für das gewerbliche Betriebsvermögen abgezogen werden, entfällt auch im Gegensatz zur typischen stillen Gesellschaft ihre Hinzurechnung gem. § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG. Durch die Hinzurechnungsvorschrift des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG, die somit nur für die typische stille Gesellschaft eine Rolle spielt, wird diese hinsichtlich der Gewerbekapitalsteuer der atypischen stillen Gesellschaft gleichgestellt. Eine völlige Übereinstimmung hin-

sichtlich der steuerlichen Auswirkungen bei der typischen und der atypischen stillen Gesellschaft ist jedoch dadurch nicht gegeben, daß bei der Mitunternehmerschaft auch Ansprüche, die dem atypischen stillen Gesellschafter gegen die Gesellschaft zustehen, im Einheitswert für das Betriebsvermögen enthalten sind. Bei der typischen stillen Gesellschaft werden solche Vergütungen zwar als Betriebsausgaben abgesetzt, jedoch nach § 12 Abs.2 Ziff. 1 GewStG dem Einheitswert für das Betriebsvermögen nicht wieder hinzugerechnet. § 12 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG betrifft den atypischen stillen Gesellschafter, dessen Beteiligung zu seinem Betriebsvermögen gehört. Da der Wert der Beteiligung bereits bei der Besteuerung der Mitunternehmerschaft berücksichtigt wird, ist er zur Vermeidung einer Doppelbelastung von der Summe des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs des atypischen stillen Gesellschafters und den Hinzurechnungen des § 12 Abs. 2 GewStG wieder abzuziehen.

Zwischenergebnis:

Hinsichtlich der gewerbekapitalsteuerlichen Belastung der atypischen und der typischen stillen Gesellschaft besteht nur ein Unterschied: Der typische stille Gesellschafter kann Ertrags- und Vermögensteile mit steuermindernder Wirkung aus dem Betriebsvermögen entnehmen, wenn es sich nicht um echte Gewinnanteile, sondern um Vergütungen handelt, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Der Umstand, daß der typische stille Gesellschafter weder gewerbeertrags- noch gewerbekapitalsteuerpflichtig ist, stellt keinen steuerlichen Vorteil dar, denn der Inhaber des Handelsgeschäfts muß den Gesamtertrag und das Gesamtvermögen der Gesellschaft versteuern. Diese Gewerbesteuer mindert als Betriebsausgabe auch den Gewinn und das Vermögen des typischen stillen Gesellschafters. Wirtschaftlich betrachtet werden also der Geschäftsinhaber und der typische stille Gesellschafter entsprechend ihren Anteilen an der Gesellschaft gleichmäßig belastet.

§ 20: Umsatzsteuer

I. Die typische stille Gesellschaft

Besteuerungsgegenstand der Umsatzsteuer sind nach § 1 UStG die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Eigenverbrauch und die Einfuhr von Gegenständen in das Inland. Voraussetzung für die Steuerbarkeit des Umsatzes ist also die Unternehmereigenschaft. Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren eigenen Mitgliedern tätig wird. Diese Voraussetzungen liegen bei der typischen stillen Gesellschaft nicht vor, da sie sich als solche am Wirtschaftsverkehr nicht beteiligt. Sie besitzt auf dem Gebiet der Umsatzsteuer keine Rechtsfähigkeit, da ihr die Rechtsstellung eines nach außen auftretenden Unternehmers fehlt. Nur der Inhaber des Handelsgeschäfts entfaltet eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Dagegen ist der stille Gesellschafter nicht Unternehmer, es sei denn, er übt unabhängig von seiner Gesellschafterstellung eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus[1]. Zweifelhaft ist jedoch, ob diese Rechtsauffassung, die das Außenverhältnis betrifft, auch für das Verhältnis der beiden Partner zueinander gilt. Hier ist fraglich, ob das Einbringen der Vermögenseinlage durch den typischen stillen Gesellschafter eine steuerbare Lieferung darstellt, sofern die stille Beteiligung im Rahmen des eigenen Unternehmens des stillen Gesellschafters übernommen wurde. Während bei Außengesellschaften nach einhelliger Meinung ein Leistungsaustausch verneint wird, wenn die einem Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag obliegenden Leistungen durch Beteiligung am Gewinn abgegolten werden, bejaht die Rechtspre-

1) BFHE Bd. 61, S. 95 = BFH in BStBl 1955 III S. 234.

chung[2] bei Innengesellschaften in diesen Fällen einen Leistungsaustausch. Als Begründung wird angeführt, daß die dem Gesellschafter zufließenden Gewinnanteile die Gegenleistung für eine von ihm dem Inhaber gegenüber erbrachte Leistung (Einräumung der Nutzung eines Kapitals) darstellen und deshalb unter das Umsatzsteuergesetz fallen. Diese Auffassung ist nicht frei von Bedenken.

Seit Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes vom 29. Mai 1967[3] ergeben sich jedoch keine steuerlichen Auswirkungen mehr. Zwar sind Sacheinlagen steuerpflichtig, während das Einbringen von Geld, Wertpapieren, Forderungen und Gesellschaftsrechten unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8 UStG fällt. Im Falle der Steuerpflicht hat der Geschäftsinhaber jedoch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs in Höhe der ihm von dem stillen Gesellschafter in Rechnung gestellten Umsatzsteuer nach § 15 UStG. Damit ist die Umsatzsteuer nur ein durchlaufender Posten, der sich nur dann steuerlich auswirkt, wenn der Geschäftsinhaber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die früher stark erörterte Zweifelsfrage hat also unter der Geltung des Mehrwertsteuersystems erheblich an praktischer Bedeutung verloren.

II. Die atypische stille Gesellschaft

Die Frage, ob die atypische stille Gesellschaft umsatzsteuerlich Einzelunternehmen oder Mitunternehmerschaft mit eigener umsatzsteuerrechtlicher Rechtsfähigkeit ist, war lange umstritten[4] und ist erst durch den Bundesfinanzhof[5] im Jahre 1962 dahingehend entschieden worden, daß nur der Geschäftsinhaber Unternehmer ist. Auch die Finanzverwaltung folgt nunmehr der Auffassung, daß die Beteiligung des atypischen stillen Gesellschafters an dem Gewerbebetrieb eines Unternehmers grundsätzlich zu keiner Umsatzsteuerpflicht führe und daß der atypische stille Gesellschafter

2) RFH in RStBl 1941, S. 390.
3) BGBl I 1967, S. 545.
4) Paulick, Stille Gesellschaft, § 26 II, m.w.N.
5) BFH in BB 1963, S. 461.

nicht nach § 113 AO für die Umsatzsteuer des Geschäftsinhabers hafte[6]. Diese Auffassung ist folgerichtig, denn Innengesellschaften ohne eigenes Vermögen, ohne eigene Rechtsfähigkeit und ohne eigene Firma haben mangels Auftretens nach außen für das Gebiet der Umsatzsteuer keine Unternehmereigenschaft.

Auch bei der atypischen stillen Gesellschaft ist es nach wie vor umstritten[7], ob im Innenverhältnis der beiden Partner die dem stillen Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsvertrags zufließenden Gewinnanteile echte gesellschaftsrechtliche nicht steuerbare Leistungen darstellen oder die Gegenleistung für eine von ihm dem Geschäftsinhaber gegenüber erbrachte Leistung (Einräumung der Nutzung eines Kapitals) bilden und deshalb unter das Umsatzsteuergesetz fallen. Zu Recht wird die bereits oben[8] angeführte Steuerrechtsprechung von Paulick[9] kritisiert, der mit überzeugenden Gründen eine umsatzsteuerlich unbeachtliche Gewinnverteilung als unmittelbaren Ausfluß des Gesellschaftsverhältnisses annimmt. Damit fehlt der nach dem Umsatzsteuergesetz notwendige Leistungsaustausch zwischen den Parteien. Eine steuerbare Leistung liegt dann nicht vor. Auch hier hat sich die Bedeutung der Streitfrage durch die Einführung des Mehrwertsteuersystems erheblich vermindert.

Zwischenergebnis:

Umsatzsteuerrechtlich werden also typische und atypische stille Gesellschaft im wirtschaftlichen Ergebnis gleich behandelt.

Ergebnis:

Der Vergleich zwischen der steuerlichen Behandlung der typischen und der atypischen stillen Gesellschaft zeigt, daß

---

6) OFD Düsseldorf in DStR 1964, S. 198.
7) Horn in BB 1968, S. 747; Plückebaum-Malitzky, UStG § 1, Rdn. 52 e.
8) siehe oben Fußnote 5.
9) Stille Gesellschaft, § 26 III.

beide Gesellschaftsformen auf dem Gebiet des Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerrechts im wesentlichen gleich behandelt werden. Erhebliche Unterschiede bestehen dagegen auf dem Gebiet der Einkommen-, Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die wesentlichsten Vorteile auf dem Gebiet der Einkommensteuer sind die Möglichkeit des Verlustabzugs nach § 10 d EStG und der Umstand, daß die Erträge nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Bei den einheitswertabhängigen Steuern profitiert der atypische stille Gesellschafter von den oft irreal niedrigen Einheitswerten, die für Grundvermögen angesetzt werden. Nach der geplanten Neufestsetzung dieser Einheitswerte auf den 1.1. 1974 wird sich dieser Vorteil zwar verringern, aber nicht vollständig beseitigt werden.

Zwar läßt sich nicht sagen, daß die atypische stille Gesellschaft in jedem Falle die steuerlich günstigere Unternehmensform darstellt. Derartige Aussagen lassen sich nur anhand des konkreten Einzelfalles machen. Allgemein ist jedoch nicht zu übersehen, daß die atypische stille Gesellschaft einige erhebliche Vorzüge gegenüber der typischen stillen Gesellschaft hat. Nicht zuletzt diese steuerlichen Gesichtspunkte dürften eine Erklärung für die zunehmende Beliebtheit der atypischen Ausgestaltung des stillen Gesellschaftsverhältnisses sein.

2. Abschnitt: Die Unterscheidung zwischen typischer und atypischer stiller Beteiligung im Steuerrecht

§ 21: Die typische stille Gesellschaft

Verallgemeinernd kann festgestellt werden, daß alle stillen Gesellschaftsverhältnisse, die in ihrer wirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Struktur mit dem gesetzlichen Regelstatut der stillen Gesellschaft i.S. des § 335 HGB im wesentlichen übereinstimmen, auch steuerrechtlich als typische stille Gesellschaften zu qualifizieren sind[1]. Zur steuer-

---

1) RFH in RStBl 1937, S. 683; 1938, S. 647;
BFHE Bd. 57 S. 148 = BFH in BStBl 1953 III, S. 58.

rechtlichen Anerkennung der stillen Gesellschaft bedarf es daher grundsätzlich des Vorhandenseins derselben Merkmale, die auch für die gesellschaftsrechtliche Anerkennung gegeben sein müssen. Dennoch lassen eine Reihe von Besonderheiten des Steuerrechts es geboten erscheinen, die steuerlichen Begriffsmerkmale der typischen stillen Gesellschaft im einzelnen zu erläutern, zumindest soweit sich Abweichungen gegenüber dem Gesellschaftsrecht ergeben.

I. Der Gesellschaftsvertrag

Eine unabdingbare Voraussetzung für das Entstehen einer stillen Gesellschaft ist auch im Steuerrecht der Abschluß eines Gesellschaftsvertrages. Das Steuerrecht verlangt für den Abschluß des Gesellschaftsvertrages ebensowenig wie das Handelsrecht eine Form, so daß er auch mündlich abgeschlossen werden kann. Allerdings neigt die Rechtsprechung[2] dazu, wegen der auf das Innenverhältnis beschränkten Beziehungen der Beteiligten die Ernsthaftigkeit mündlich abgeschlossener Gesellschaftsverträge in Zweifel zu ziehen und ihnen die Anerkennung zu versagen. Es empfiehlt sich deshalb im Interesse der Schaffung klarer und eindeutiger Verhältnisse und im Interesse einer jederzeitigen Beweissicherung gegenüber den Finanzbehörden, den Gesellschaftsvertrag schriftlich abzuschließen. Soweit nach bürgerlich-rechtlichen Vorschriften für den Abschluß des Gesellschaftsvertrages eine besondere Form vorgeschrieben ist, wird die steuerrechtliche Anerkennung des Gesellschaftsvertrages nicht von der Einhaltung dieser Form abhängig gemacht[3].

Ein rückwirkend abgeschlossener Gesellschaftsvertrag wird steuerrechtlich nicht anerkannt. Eine Ausnahme hierzu besteht allerdings dann, wenn ein bereits früher rechtswirksam abgeschlossener Vertrag später nur schriftlich fixiert wird und wenn der mündlich abgeschlossene Vertrag auch tatsächlich durchgeführt worden ist[4].

---

2) BFHE Bd. 55 S. 584 = BFH in BStBl 1951 III S. 223.
3) Lange, Personengesellschaften, S. 28.
4) Paulick, Stille Gesellschaft, § 19 II 3.

II. Handelsgewerbe des Inhabers

Für die Beteiligung des stillen Gesellschafters an dem Handelsgewerbe gelten im Steuerrecht die gleichen Grundsätze wie im Gesellschaftsrecht. Eine Abweichung besteht nur in folgendem: Ein Komplementär oder ein Kommanditist können steuerrechtlich mit der Personengesellschaft, an der sie beteiligt sind, kein stilles Gesellschaftsverhältnis eingehen[5]. Im Gesellschaftsrecht kann der Geschäftsinhaber nicht nur eine natürliche Person, sondern auch eine Handelsgesellschaft sein. Ein Komplementär oder Kommanditist kann sich daher gesellschaftsrechtlich als stiller Gesellschafter an der OHG oder KG beteiligen[5a].

III. Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters

Auch steuerrechtlich muß die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Geschäftsinhabers übergehen, ohne daß auf diese Weise ein Gesellschaftsvermögen gebildet wird. Ebenso wie im Gesellschaftsrecht können neben einer Geldleistung auch Sachen und Rechte Gegenstand einer Vermögenseinlage sein. Entscheidend ist, daß die geleistete Einlage in der Hand des Geschäftsinhabers einen Vermögenswert besitzt, selbständig bewertbar ist und auf einen Dritten übertragen werden kann. Aus verschiedenen Urteilen des RFH[6] geht jedoch hervor, daß das Steuerrecht für eine typische stille Gesellschaft im Gegensatz zum Gesellschaftsrecht verlange, daß das Eigentum an der Einlage auf den Geschäftsinhaber übertragen werde. So wurde in einem Fall, in dem der stille Gesellschafter dem Inhaber eines Handelsgeschäftes nur die Benutzung eines Warenzeichens gestattete, steuerrechtlich das Bestehen einer typischen stillen Gesellschaft verneint und das Gesellschaftsverhältnis als Mitunternehmerschaft behandelt[6a].

---

5) RFH in RStBl 1944, S. 435.
5a) RGZ Bd. 126, S. 386.
6) RFH in RStBl 1937, S. 683; RFH in RStBl 1938, S. 644.
6a) RFH in RStBl 1938, S. 644.

Auch die Arbeitskraft des stillen Gesellschafters kann steuerrechtlich als Vermögenseinlage anerkannt werden[7]. Als Einlage werden Dienstleistungen jedoch nur dann anerkannt, wenn sie zum Zwecke der Erfüllung der gesellschaftsrechtlichen Einlagepflicht, nicht etwa zur Erfüllung einer vom Gesellschaftsvertrag unabhängigen Verpflichtung (z.B. Dienstvertrag), bewirkt werden[8]. Wer seine Arbeitskraft einem anderen zur Verfügung stellt, ist steuerrechtlich entweder Mitunternehmer, stiller Gesellschafter oder Arbeitnehmer. Eine Abgrenzung ist hier oft schwierig und kann nur unter Berücksichtigung aller Umstände nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgenommen werden. Eine stille Gesellschaft scheidet aber in der Regel dann aus, wenn der im Betrieb Tätige vom Geschäftsinhaber abhängig ist, dessen Weisungen zu befolgen hat und somit ein Verhältnis der Über- und Unterordnung besteht[9].

IV. Gewinnbeteiligung

Auch im Steuerrecht bildet die Gewinnbeteiligung des Gesellschafters eine unabdingbare Voraussetzung für die Anerkennung eines stillen Gesellschaftsverhältnisses[10]. Maßgebend ist für das Bestehen einer typischen stillen Gesellschaft, daß die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters nur auf den laufenden Geschäftserfolg abgestellt ist[11]. Der typische stille Gesellschafter darf also weder an den gesetzlichen Zwangsreserven noch am Geschäftswert beteiligt sein[12]. Bei Beendigung der Gesellschaft darf er nicht verlangen können, daß die während des Bestehens der Gesellschaft gebildeten stillen Reserven aufgelöst werden. Im Falle einer Auflösung der Gesellschaft darf er daher neben dem Anspruch auf einen Anteil am Gewinn nur einen Anspruch auf Rückzahlung seiner Einlage haben. Nach der

---

7) BFHE Bd. 83, S.163 = BFH in BStBl 1965 III S. 560.
8) Priese in DB 1953, S. 452.
9) BFH in StRK GewStG § 8, R. 71, m.Anm. Paulick.
10) RFH in RStBl 1938, S. 908.
11) BFH in HFR 1961 Nr. 225.
12) RFH in RStBl 1937, S. 675;
BFHE Bd. 109, S. 308 = BFH in BStBl 1971 II S. 642.

steuerrechtlichen Betrachtung steht der stille Gesellschafter dem Geschäftsinhaber somit wie ein Darlehensgläubiger als Forderungsberechtigter gegenüber[13].

V. Die Ernsthaftigkeit des Gesellschaftsverhältnisses

Entscheidend für die steuerliche Anerkennung einer stillen Gesellschaft ist vor allem, ob von den Beteiligten ein ernsthafes Gesellschaftsverhältnis tatsächlich verwirklicht wird. Das wurde mit Recht verneint, wenn die Stellung des stillen Gesellschafters rechtlich und wirtschaftlich so beschränkt war, daß sich an der Verfügungsgewalt des Inhabers über sein Handelsgeschäft und über dessen Erträge kaum etwas geändert hat[14]. Gegen das Vorliegen einer ernsthaft gewollten stillen Gesellschaft spricht es z.B., wenn der stille Gesellschafter nicht berechtigt ist, einen Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils geltend zu machen[15]. Ferner kann es an einer ernsthaften Handhabung des Gesellschaftsvertrages fehlen, wenn sich der Inhaber das Recht vorbehalten hat, die Höhe der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters von Jahr zu Jahr einseitig festzusetzen[16]. Dasselbe gilt für eine Vereinbarung, die es der Entscheidung des Inhabers überläßt, ob und auf welche Art die Auseinandersetzung bei der Auflösung der Gesellschaft stattfinden soll[17]. Derartige Abreden sind häufig bei Familiengesellschaften anzutreffen.

§ 22: Die Existenz eines besonderen steuerrechtlichen Begriffs der typischen stillen Gesellschaft

Nach Ansicht des BFH[1] bestehen zwischen dem gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Begriff der stillen Gesellschaft gewisse Unterschiede. Der Leitsatz dieser Entscheidung lautet:

---

13) Lenski in DStZ 1939, S. 493.
14) BFHE Bd. 78, S. 402 = BFH in BStBl 1964 III S. 156.
15) BFHE Bd. 97, S. 298 = BFH in BStBl 1970 II S. 114.
16) BFHE Bd. 98, S. 405 = BFH in BStBl 1970 II S. 416.
17) RFH in StW 1931, Sp. 302.
1) BFH in DB 1961, S. 761.

"Der Begriff der typischen stillen Gesellschaft im Steuerrecht deckt sich nicht mit dem Begriff der stillen Gesellschaft im Handelsrecht."

Das Urteil ist nicht in der Amtlichen Sammlung abgedruckt, so daß der vollständige Wortlaut nicht bekannt ist. Der veröffentlichte Sachverhalt jedenfalls gab keinen Anlaß für das Aufstellen einer derart folgenschweren These, denn die Entscheidungsgründe bewegen sich im Rahmen der bekannten Rechtsprechung. Eine entschiedene Gegenposition zu diesem Urteil wird in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts[2] zu § 8 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz vertreten, in der die Akzessorietät des Steuerrechts gegenüber dem bürgerlichen Recht in den Rang eines verfassungsrechtlichen Gebotes erhoben wurde. Der Leitsatz dieses Urteils lautet:
"Bestimmt ein Steuergesetz den Steuergegenstand grundsätzlich nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts, so ist eine Sonderregelung, die die benutzte zivilrechtliche Ordnung und damit die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit durchbricht, nur dann im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Artikel 3 Abs. 1 GG 'sachlich hinreichend gerechtfertigt', wenn sie von überzeugenden Gründen getragen wird; dies gilt vor allem, wenn die Sonderregelung die zivilrechtliche Ordnung gerade an einer Stelle durchbricht, die deren eigentliche Bedeutung ausmacht."

Dem Gesetzgeber wurde damit nur unter bestimmten Voraussetzungen gestattet, im Steuerrecht die bürgerlich-rechtliche Gestaltung zu durchbrechen. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob dieses Urteil mit seinen weitreichenden Forderungen im Ergebnis vertretbar ist oder nicht. Jedenfalls hat das Bundesverfassungsgericht in den neueren Urteilen seine eigene Auffassung erheblich modifiziert, wie die Entscheidung zur Bilanzbündeltheorie[3] und zu der früher unbeschränkten Haftung des Kommanditisten für die Gewerbesteuer[4] zeigen. Diese Wendung vollzog sich offenbar in der Erkenntnis, daß die

---

2) BVerfGE Bd. 13, S. 331 ff.
3) BVerfGE Bd. 26, S. 327, 334.
4) BVerfGE Bd. 24, S. 112, 117.

ursprünglich vertretene Auffassung geeignet war, die Funktionsfähigkeit des Steuerrechts erheblich zu beeinträchtigen. Durch diese Entwicklung wird deutlich, daß das äußerst differenziert zu betrachtende Verhältnis des bürgerlichen Rechts zum Steuerrecht nicht durch grundsätzliche Postulate zu klären ist. Vielmehr müssen Einzeluntersuchungen am konkreten Fall die Grenzen der Anknüpfung des Steuerrechts an das Gesellschaftsrecht erkunden[5].

Zu untersuchen ist daher zunächst, ob die steuerrechtliche Rechtsprechung zur typischen stillen Gesellschaft einen besonderen steuerrechtlichen Begriff dieser Gesellschaftsform entwickelt hat. Zumindest der oben angeführte Leitsatz der Entscheidung des BFH[6] legt diese Vermutung nahe, obwohl der Leitsatz vermutlich von der veröffentlichenden Zeitschrift formuliert wurde.

I. Der Formmangel im Steuerrecht

Das Fehlen eines formgerechten Gesellschaftsvertrags ist für das Steuerrecht unbeachtlich[7]. Während sich im Gesellschaftsrecht in diesen Fällen die Frage der Anwendung der Grundsätze über das faktische Gesellschaftsverhältnis stellt[8], ignoriert das Steuerrecht den vorhandenen Formmangel[8a]. Die rechtliche Grundlage für dieses steuerrechtliche Ergebnis ist § 5 StAnpG. Diese Vorschrift regelt zusammenfassend die Wirkungen der bürgerlich-rechtlichen Nichtigkeit im Steuerrecht. Nach § 5 Abs. 3 StAnpG bleibt die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes solange und nur insoweit unberücksichtigt, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen. Eine Durchbrechung der bürgerlich-rechtlichen Grundsätze kann hierin nicht gesehen werden, denn auch im Zivilrecht bleibt die Nichtigkeit eines Rechtsgegeschäftes solange unbeachtet, wie die Beteiligten es

---

5) Spitaler in DStR 1962, S. 29.
6) BFH in DB 1961, S. 761.
7) siehe oben § 21, I.
8) Paulick, Stille Gesellschaft, § 12 II m.w.N.
8a) Paulick, Stille Gesellschaft, § 19 V.

gelten lassen[9]. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob in dieser Regelung der Ausdruck eines sowohl im Steuerrecht als auch im bürgerlichen Recht geltenden allgemeinen Rechtsgedanken zu sehen ist[10]. Der Grund für die Behandlung formunwirksamer oder nichtiger Gesellschaftsverträge im Steuerrecht liegt jedenfalls nicht in einer besonderen steuerrechtlichen Begriffsbildung hinsichtlich der Entstehungsvoraussetzungen von Gesellschaften. Das bedeutet also keinesfalls, daß steuerrechtlich ein wirksamer Gesellschaftsvertrag entbehrlich ist. Vielmehr regelt § 5 StAnpG für den Fall der Formunwirksamkeit eines Gesellschaftsvertrags nur die steuerrechtlichen Folgen dieses Formmangels. Diese Regelung ist daher weder eine Durchbrechung bürgerlich-rechtlicher Prinzipien noch ein Ansatz zu einer besonderen steuerrechtlichen Begriffsbildung auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts.

II. Die Rückwirkung im Steuerrecht

Auch die Nichtanerkennung von rückwirkend abgeschlossenen Gesellschaftsverträgen im Steuerrecht[11] stellt keine die gesellschaftsrechtlichen Begriffe berührende Abweichung vom bürgerlichen Recht dar. Die im bürgerlichen Recht durchaus mögliche Rückbeziehung von Rechtsgeschäften ist im Steuerrecht nur in begrenzten Ausnahmefällen möglich[12]. Der rückwirkende Abschluß eines Gesellschaftsvertrags gehört nicht zu diesen Ausnahmefällen[13]. Der Grund für die Nichtanerkennung dieser Rückwirkung liegt in dem Unterschied, der zwischen einem gesellschaftsrechtlichen Vertragsverhältnis und dem Steuerpflichtverhältnis besteht. Das öffentlich-rechtliche Pflichtverhältnis zwischen Bürger und Staat soll der willkürlichen Einwirkungsmöglichkeit des Bürgers entzogen werden[14]. Durch die Anerkennung

---

9) Tipke-Kruse, StAnpG § 5 Anm. 2.
10) FG Hamburg in EFG 1970, S. 87.
11) siehe oben § 21, I.
12) BFHE Bd. 74, S. 690 = BFH in BStBl 1962 III S. 255.
13) RFH in RStBl 1934, S. 835.
14) Genschmer in DB 1963, S. 1585.

von rückwirkenden Verträgen würden bereits abgeschlossene Tatbestände nachträglich steuerrechtlich anders behandelt werden. Inhalt und Umfang des Steueranspruchs unterlägen damit weitgehend der Disposition der Steuerpflichtigen. Daher entsteht nach § 3 StAnpG die Steuerschuld mit Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Die so entstandene Steuerschuld ist unabänderlich. Folglich beeinflussen Rückbeziehung und Rückgängigmachung tatsächlicher oder rechtlicher Vorgänge die einmal entstandene Steuerschuld nicht[15].

Die in dieser Frage anscheinend zu Tage tretende Abweichung des Steuerrechts vom Gesellschaftsrecht ist nicht nur Folge einer besonderen, allgemein gültigen steuerrechtlichen Sonderregelung. Vielmehr ist dieser vermeintliche Gegensatz bei näherer Betrachtung auch nahezu ohne Bedeutung. Auch im Gesellschaftsrecht stellt die Rückwirkung von Verträgen eine Fiktion dar. Streng genommen gibt es eine Rückwirkung auch hier nicht, denn eine solche Klausel bedeutet keinesfalls, daß die Gesellschaft mit Wirkung für die Vergangenheit entsteht[16]. Die Parteien verpflichten sich durch eine derartige Abrede nur, so untereinander abzurechnen und auch sonst so zu handeln, als ob der Vertrag schon seit dem Rückwirkungsdatum rechtswirksam wäre[17]. Handeln die Beteiligten entsprechend der Rückwirkungsklausel, so kann auch im Steuerrecht die Vermögensverschiebung nicht ignoriert werden. Es wird nur nicht anerkannt, daß die Verschiebung auf einem zu dieser Zeit noch gar nicht bestehenden Gesellschaftsverhältnis beruht. Vielmehr wird in diesen Fällen eine Einordnung der Vermögensverschiebung als Schenkung, nachträgliche Gehaltszahlung oder dergleichen vorgenommen werden.

III. Die stille Beteiligung des Gesellschafters einer KG oder OHG

Im Gegensatz zum Gesellschaftsrecht wird im Steuerrecht[18]

15) Tipke-Kruse, StAnpG § 3 Anm. 7.
16) Schlegelberger-Geßler, HGB § 105 Anm. 47.
17) RGZ Bd. 119, S. 67; Hueck, OHG, § 5 I.
18) siehe oben § 21, II

die Möglichkeit einer stillen Beteiligung eines Komplementärs oder Kommanditisten an seiner eigenen Gesellschaft nicht anerkannt. Zwar kann eine derartige Vertragsgestaltung gewählt werden, da das Steuerrecht in der Regel nicht durch Verbote oder Gebote in die Gestaltungsfreiheit des Gesellschaftsrechts eingreift. Die Einkünfte aus dieser stillen Beteiligung sind jedoch nicht nach § 20 EStG den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern den Einkünften aus der Komplementär- oder Kommanditbeteiligung hinzugerechnet. Dies ist eine Folge der in § 15 Ziff. 2 EStG kodifizierten Bilanzbündeltheorie, nach der alle Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft erhält, seinem Gewinnanteil hinzuzurechnen sind und damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen.

Im Gesellschaftsrecht dagegen sind Verträge zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter zulässig[18a]. Die von der Gesellschaft aufgrund eines Miet-, Pacht-, Darlehens- oder Dienstvertrages an den Gesellschafter geleisteten Zahlungen stellen handelsrechtlich gewinnmindernde Betriebsausgaben dar. Der vom Gesellschafter bezogene Gewinn beschränkt sich also auf seinen Gewinnanteil. In diesem Punkt unterscheidet sich der steuerliche Gewinnbegriff graduell, nicht aber strukturell von dem gesellschaftsrechtlichen Gewinnbegriff, da diese Vergütungen dem Gewinnanteil hinzugerechnet und als Bestandteil desselben behandelt werden.

Diese steuerrechtliche Betrachtungsweise und die Abweichung vom Zivilrecht rechtfertigt sich aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung[19]. Trotz der in den letzten Jahren an der Bilanzbündeltheorie laut gewordenen Kritik[20] ist angesichts des klaren Wortlautes des § 15 Abs.2 EStG die Zusammenrechnung der verschiedenen Ertragselemen-

---

18a) BGHZ Bd. 40, S. 40; Hueck, OHG § 18 I.
19) BFHE Bd. 89, S. 566 = BFH in BStBl 1967 III S. 751; BFHE Bd. 86, S. 80 = BFH in BStBl 1966 III S. 352; Veiel in StW 1941, S. 825.
20) Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften, S. 19; Fink, StbJb 1955/56, S. 525.

te als sachgerecht zu billigen[21]. Weber[22] hält die Gleichbehandlung von Einzelunternehmer und persönlich haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft sogar für zwingend geboten. Eine Differenzierung der Besteuerung sei im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verboten. Dem ist zuzustimmen. Andernfalls könnten die Personalgesellschaften ihren gewerblichen Gewinn durch entsprechende Verträge mit ihren Gesellschaftern erheblich kürzen und so insbesondere die Höhe der Gewerbesteuer beeinflussen. Damit hätten die Personengesellschaften einen sachlich nicht gerechtfertigten Vorteil gegenüber dem Einzelunternehmer, der schon aus zivilrechtlichen Gründen derartige Verträge nicht abschließen kann.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß die im Steuerrecht vorzunehmende Hinzurechnung der Erträge einer stillen Gesellschaft zu den Gewinneinkünften des personengleichen Gesellschafters die Folge einer ausdrücklichen steuerrechtlichen Anordnung ist. Diese bezüglich des Gewinnbegriffs festzustellende Abweichung zwischen Steuer- und Gesellschaftsrecht berührt jedoch nicht die Begriffsmerkmale der stillen Gesellschaft.

IV. Die Übertragung des Eigentums an der Vermögenseinlage

In zwei Entscheidungen des Reichsfinanzhofs[23] wird ausgeführt, daß die Annahme einer stillen Gesellschaft i.S. des Steuerrechts voraussetze, daß die von dem stillen Gesellschafter zu erbringende Einlage in das Eigentum des Geschäftsinhabers übergehe. Sofern diese Meinung allgemeine Gültigkeit beanspruchen kann, liegt hier in der Tat eine unterschiedliche Begriffsbestimmung in den verschiedenen Rechtsgebieten vor. In dem instruktiveren der beiden Urteile wird ausgeführt[24]:

"Die Annahme einer stillen Gesellschaft i.S. des Steuer-

---

21) BVerfGE Bd. 26, S. 327.
22) Unternehmensbesteuerung, S. 95.
23) RStBl 1937, S. 683; RStBl 1938, S. 646.
24) RFH in RStBl 1938, S. 646.

rechts würde voraussetzen, daß der stille Gesellschafter das Eigentum an der für die Durchführung des Betriebs erforderlichen Einlage einem anderen Mitunternehmer überträgt."
Die genaue Untersuchung des Urteils ergibt, daß der angeführte Gesichtspunkt keinesfalls allein die Entscheidung trägt. Vielmehr wird entscheidend auf die Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven des Unternehmens abgestellt und aus diesem Grunde das Vorliegen der Mitunternehmerschaft bejaht. Der oben zitierte Satz ist nur ein obiter dictum ohne Bedeutung.

Dennoch zeigt die Entscheidung deutlich, wie gründlich bisweilen zivilrechtliche Zusammenhänge im Steuerrecht verkannt werden. Zunächst sind offenbar die Begriffe "Vermögen" und "Eigentum" miteinander verwechselt worden. Außerdem ergibt sich ein weiterer Fehler in der Rechtsanwendung aus dem zu entscheidenden Sachverhalt. Die Einlage des stillen Gesellschafters bestand nämlich aus der Gestattung des Gebrauchs eines Warenzeichens. Ein derartiges Warenzeichen ist jedoch nach § 8 WZG nur in Verbindung mit dem Geschäftsbetrieb, zu dem es gehört, übertragbar. Die Übertragung des Warenzeichens war demnach zivilrechtlich gar nicht möglich. Rechtlich zulässig ist dagegen eine Gebrauchsüberlassung, wie sie in dem zur Entscheidung stehenden Fall vereinbart worden war. Der zur Zeit der Entscheidung geltende Rechtszustand entsprach in diesem Bereich dem heute geltenden Recht[25]. Angesichts dieser offenkundigen Verkennung verschiedener zivilrechtlicher Zusammenhänge ist es mehr als zweifelhaft, ob aus diesem Urteil entnommen werden kann, daß der Begriff der stillen Gesellschaft im Steuerrecht von dem im Gesellschaftsrecht abweicht. Die Frage ist vor allen Dingen deshalb zu verneinen, weil in beiden Urteilen die Frage der Eigentumsübertragung auf den Geschäftsinhaber nicht entscheidungserheblich war. Des weiteren ist zu berücksichtigen, daß beide Urteile aus einer Zeit stammen, in der die Recht-

25) vgl. RGBl II 1936, S. 134.

sprechung des RFH dazu neigte, unter Bezugnahme auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise zivilrechtliche Gestaltungen bedenkenlos beiseite zu schieben.

V. Die Ernsthaftigkeit des Gesellschaftsverhältnisses

Im Steuerrecht werden Gesellschaftsverträge nach § 5 StAnpG nicht anerkannt, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht ernsthaft verwirklicht werden soll. Diese steuerrechtliche Regelung entspricht in seinem Grundgedanken der zivilrechtlichen Behandlung des Scheingeschäftes nach § 117 BGB. In der Praxis taucht die Frage nach der Ernsthaftigkeit des Gesellschaftsverhältnisses vor allen Dingen bei den Familiengesellschaften auf. Zu Unrecht werden diese Tatbestände häufig unter dem Oberbegriff der "Nichtanerkennung der zivilrechtlichen Gestaltung durch das Steuerrecht" erfaßt[26]. In Wirklichkeit hat dieser Problemkreis nicht das mindeste mit einem objektiven Gegensatz von Steuer- und Gesellschaftsrecht zu tun. Wenn die Finanzverwaltung einen ihr von den Beteiligten vorgetragenen zivilrechtlichen Tatbestand und die sich daraus ergebende zivilrechtliche Beurteilung nicht anerkennt, handelt es sich in der Regel nicht um die Nichtanerkennung einer bürgerlich-rechtlichen Gestaltung, sondern um die Nichtanerkennung der Behauptungen der Beteiligten. Die Finanzbehörden sind im Gegensatz zu den ordentlichen Gerichten nicht an den von den Beteiligten übereinstimmend vorgetragenen Sachverhalt gebunden. Sie entscheiden vielmehr über den Tatbestand, wie sie ihn aufgrund eigener Ermittlungen objektiv festgestellt haben. Das Finanzamt lehnt also nicht die Anerkennung einer gesellschaftsrechtlichen Gestaltung ab, sondern prüft aufgrund der nach § 204 Abs. 1 AO bestehenden Ermittlungspflicht die Behauptungen der Steuerpflichtigen nach. Ein einfaches Beispiel mag das erläutern:
Ein Vater gründet mit seinen Kindern eine "stille Gesellschaft". Der Vater ist Geschäftsinhaber. Er räumt den Kin-

26) Sudhoff in FR 1968, S. 184.

dern eine sehr hohe Gewinnbeteiligung ein. Die zur Einlage notwendigen Mittel werden den Kindern geschenkt. Die Kinder dürfen nur Entnahmen in Höhe der auf die Gewinnanteile entfallenden persönlichen Steuern tätigen. Außerdem behält sich der Vater das Recht vor, die Kinder jederzeit aus der Gesellschaft auszuschließen. Die Abfindung ist auf den Buchwert der Einlage beschränkt.
Zu Unrecht meint Littmann[27], daß hier ein Fall von § 6 StAnpG vorliege. In Wirklichkeit liegt hier trotz der Bezeichnung "stille Gesellschaft" gesellschaftsrechtlich und damit auch steuerrechtlich überhaupt keine Gesellschaft vor. Es handelt sich vielmehr um ein formunwirksames Versprechen, den Kindern jährlich aus dem Gewinn gewisse Schenkungen zu machen[28]. Auch ein Zivilgericht würde hier nur dann das Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses seiner Entscheidung zugrunde legen, wenn die Parteien dies übereinstimmend vortragen würden. Werden jedoch die tatsächlichen Voraussetzungen des Bestehens des Gesellschaftsverhältnisses bestritten, so käme auch das Zivilgericht zu den oben dargelegten Schlußfolgerungen. In diesen Fällen ist also ein Gegensatz von Steuer- und Gesellschaftsrecht nicht vorhanden. Das hier vorliegende Mißverständnis beruht im wesentlichen auf den unterschiedlichen Beweisanforderungen im Steuer- und Gesellschaftsrecht. Die Finanzbehörden können sich nicht mit einer übereinstimmenden Sachverhaltsdarstellung der Beteiligten begnügen, denn anders als vor dem Zivilgericht sind die Interessen der Steuerpflichtigen hier gleichgelagert und laufen auf eine möglichst geringe Steuerbelastung der Beteiligten hinaus.

Ergebnis:

Die Rechtsprechung des RFH und des BFH ergibt keine Anhaltspunkte dafür, daß im Steuerrecht auch nur der Versuch einer besonderen Begriffsbildung für den Bereich der typischen stillen Gesellschaft unternommen wurde. Soweit

---

27) Littmann, EStG § 15 Anm. 86.
28) Buchwald in GmbHR 1953, S. 81.

Abweichungen feststellbar sind, beruhen sie auf besonderen steuerrechtlichen Regelungen, die jedoch keine Modifikation des Begriffs der stillen Gesellschaft zum Inhalt haben. Einen besonderen steuerrechtlichen Begriff der typischen stillen Gesellschaft gibt es daher nicht.

§ 23: Die atypische stille Gesellschaft

Es wäre eine vergröbernde Vereinfachung zu sagen, daß ein abweichend von den oben[1] geschilderten Begriffsmerkmalen einer typischen stillen Gesellschaft gestaltetes stilles Gesellschaftsverhältnis steuerlich als atypische stille Gesellschaft zu qualifizieren sei. Für eine solche Vereinfachung sind die in der Praxis vorkommenden Spielarten und Überschneidungen zu vielgestaltig. Nur so viel kann als sicher festgestellt werden: Alle stillen Gesellschaftsverhältnisse, die in ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur wesentlich von dem gesetzlichen Regelstatut der stillen Gesellschaft abweichen, werden auch steuerlich als atypische stille Gesellschaft qualifiziert. Dabei behandelt das Steuerrecht den atypischen stillen Gesellschafter als Mitunternehmer und stellt ihn steuerrechtlich den Gesellschaftern einer OHG oder KG gleich[2]. Der Begriff der Mitunternehmerschaft ist dem Handelsrecht fremd. Über die einzelnen Merkmale dieses Begriffs besteht keine völlige Klarheit, da es die Rechtsprechung bisher unterlassen hat, einen systematischen Katalog von Grundsätzen für die Abgrenzung der Mitunternehmerschaft aufzustellen[3]. Ist die zutreffende Abgrenzung zwischen Mitunternehmerschaft und typischer stiller Gesellschaft durchgeführt, kann also ein Gesellschaftsverhältnis entweder als typische oder atypische stille Gesellschaft eingeordnet werden, so ist die steuerliche Behandlung bei den einzelnen Steuerarten[4] eigentlich nur noch eine rein schematische Folge dieser Abgrenzung.

---

1) siehe oben § 21.
2) BFHE Bd. 59, S. 329 = BFH in BStBl 1954 III S. 336;
BFHE Bd. 62, S. 9 = BFH in BStBl 1956 III S. 4;
BFH in HFR 1961, S. 220.
3) Feilhauer in StW 1960 Sp. 630.
4) siehe oben §§ 15 - 20.

Im Bemühen um die Klärung des Begriffs der Mitunternehmerschaft hat die Rechtsprechung einige Merkmale herausgearbeitet, die von entscheidender Bedeutung sind.

I. Die Beteiligung am Vermögen, am Gewinn und am Verlust

Die schuldrechtliche Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft wird von der Rechtsprechung als das wesentlichste Tatbestandsmerkmal der Mitunternehmerschaft angesehen[4a]. Ist der stille Gesellschafter nicht nur am laufenden Geschäftserfolg, sondern darüber hinaus an den gesetzlichen Zwangsreserven des Anlagevermögens oder am Geschäftswert des Unternehmens beteiligt, so wird er steuerrechtlich als Mitunternehmer qualifiziert. Für die Annahme der Mitunternehmerschaft ist nicht erforderlich, daß der stille Gesellschafter an sämtlichen Anlagewerten beteiligt ist. Nicht notwendig ist die Beteiligung am Geschäftswert, da dieser Wert im Falle des Ausscheidens des stillen Gesellschafters außerordentlich schwierig zu berechnen ist und wegen der zu erwartenden Bewertungsstreitigkeiten eine derartige Vereinbarung sinnvoll ist[5]. Der Ausschluß von den beim Eintritt des Gesellschafters vorhandenen gesetzlichen Zwangsreserven steht der Annahme der Mitunternehmerschaft dann nicht entgegen, wenn der Gesellschafter jedenfalls an den während seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft entstehenden Reserven beteiligt ist[6]. Dagegen reicht eine Beteiligung an den im Warenlager steckenden Zwangsreserven zur Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht aus, weil das Warenlager nicht zum Anlagevermögen zählt[7]. Ausnahmsweise kann auch bei der Mitunternehmerschaft die vermögensrechtliche Beteiligung fehlen, wenn die gesetzlichen Zwangsreserven der Gesellschaft wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallen[8]. Die bedingungslose und uneingeschränkte Beteiligung an diesen Vermögenswerten ist also durchaus

---

4a) BFHE Bd. 62 S. 277 = BFH in BStBl 1956 III S. 103.
5) BFH aaO.
6) BFH in StRK § 15 EStG R. 246.
7) RFH in RStBl 1935, S. 1192.
8) BFHE Bd. 58, S. 496 = BFH in BStBl 1954 III S. 101.

nicht in allen Fällen notwendige Voraussetzung. So ist anerkannt, daß Mitunternehmerschaft auch dann noch besteht, wenn vertraglich vereinbart ist, daß ein während des Bestehens der Gesellschaft ausscheidender Gesellschafter nur mit dem Buchwert seines Kapitalkontos abgefunden wird, so daß die Zwangsreserven dann den anderen Gesellschaftern allein zugute kommen[9]. Umstritten ist dagegen die Frage, ob zur Anerkennung der Mitunternehmerschaft notwendig ist, daß der Ausschluß von den Zwangsreserven für den Fall des Ausscheidens für alle Gesellschafter gleichmäßig gelten muß und der Ausschluß eines einzelnen Gesellschafters von den Zwangsreserven nur für den Fall, daß beachtliche Gründe vorliegen, vereinbart werden darf[10].

Die relative Höhe der Beteiligung ist unerheblich. Mitunternehmerschaft wird darum auch anerkannt, wenn sich die Beteiligung auf einen Zwerganteil beschränkt und der Mitgesellschafter ohne jeden Einfluß auf die Geschäftsleitung ist[11]. Ebenso reicht es bereits für eine Mitunternehmerschaft aus, wenn nur eine Beteiligung an einer Zweigstelle (z.B. an einem Filialbetrieb) eines Unternehmens besteht[12]. Gesellschaftsrechtlich ist eine solche Beschränkung der stillen Beteiligung zulässig[12a].

Neben die Beteiligung am Vermögen tritt in der Regel die Beteiligung am Gewinn und Verlust hinzu. Diese ist ein weiteres Merkmal der Mitunternehmerschaft. Sie reicht jedoch allein zu ihrer Begründung nicht aus, weil sie auch für die typische stille Gesellschaft charakteristisch ist. Vielmehr kann nach der Auffassung des BFH[13] sogar eine Mitunternehmerschaft anerkannt werden, bei der ein Gesellschafter ein festes Entgelt erhält und im Innenverhältnis

---

9) BFHE Bd. 58, S. 496 = BFH in BStBl 1954 III S. 101.
10) FG Münster, EFG 1955, S. 226; a.A. Böttcher in StbJb 1953/54, S. 260.
11) BFH in DB 1959, S. 1422.
12) RFH in RStBl 1938, S. 508.
12a) OLG Düsseldorf in JW 1929, S. 2169; Schilling in Großkomm. HGB § 335 Anm. 30.
13) BFHE Bd. 56, S. 557 = BFH in BStBl 1952 III S. 215.

vom Gewinn und Verlust ausgeschlossen ist. Dagegen steht die Beteiligung nur am Gewinn unter Ausschluß der Verlustbeteiligung stets der Annahme einer Mitunternehmerschaft entgegen[14].

II. Kontrollrechte und Geschäftsführungsbefugnisse

Eine Mitunternehmerschaft kann nach der Rechtsprechung[15] auch vorliegen, wenn der stille Gesellschafter zwar nicht am Geschäftsvermögen beteiligt ist, ihm jedoch im Gesellschaftsvertrag eine erhebliche Einflußmöglichkeit auf die Gestaltung und das Schicksal des Unternehmens eingeräumt worden ist. Das ist der Fall, wenn er eine Stellung im Betrieb einnimmt, die schon äußerlich der eines Mitunternehmers nahekommt und die sich von der eines nur mit Kapital beteiligten Dritten wesentlich unterscheidet[16].

So nimmt der RFH[17] eine Mitunternehmerschaft an, wenn dem stillen Gesellschafter ein nicht unwesentliches Mitbestimmungsrecht bei der Aufnahme neuer Gesellschafter zusteht oder wenn er zu der Bilanz seine Zustimmung gegeben hat.

§ 24: Die Existenz eines besonderen steuerrechtlichen Begriffs der atypischen stillen Gesellschaft

I. Entwicklung des Begriffs

Der BFH hat in einer Entscheidung vom 22.11.1955[1] ausgeführt, die atypische stille Gesellschaft sei nunmehr auch gesellschaftsrechtlich zulässig. Dabei wird auf eine unmittelbar vorausgegangene Bundesgerichtshofentscheidung[2] verwiesen, die sich mit dieser Problematik beschäftigt. In Wirklichkeit hat sich die Frage nach der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der atypischen stillen Gesellschaft nie gestellt. Die gesellschaftsrechtliche Möglichkeit

14) BFHE Bd. 59, S. 275 = BFH in BStBl 1954 III S. 317.
15) RFH in RStBl 1938, S. 647.
16) RFH in RStBl 1931, S. 190.
17) RFH in RStBl 1931, S. 190.
1) BFHE Bd. 62, S. 9 = BFH in BStBl 1956 III S. 4.
2) BGHZ Bd. 8, S. 157.

einer atypischen Ausgestaltung des Innenverhältnisses der stillen Gesellschaft ist zu keiner Zeit bestritten worden. Die steuerrechtliche Rechtsprechung[3] läßt gelegentlich den Schluß zu, daß das Institut der atypischen stillen Gesellschaft dem Steuerrecht entstamme und erst verhältnismäßig spät vom Gesellschaftsrecht übernommen worden sei. Zwar ist die Unterscheidung zwischen echtem stillen Gesellschafter und dem "uneigentlichen" stillen Gesellschafter zunächst in der steuerrechtlichen Judikatur aufgetaucht[4] und in der Folgezeit in zahlreichen Urteilen[4a] behandelt worden. Mit der Unterscheidung war die frühe Rechtsprechung des RFH der damaligen gesellschaftsrechtlichen Lehre weit vorausgeeilt. Der Umstand, daß sich die Finanzgerichte vor den Zivilgerichten mit der Problematik der atypischen stillen Gesellschaft beschäftigt haben, darf jedoch nicht zu dem Fehlschluß führen, daß es sich hier um eine Institution des Steuerrechts handele. Vielmehr ist bereits die frühe finanzgerichtliche Rechtsprechung hier auf eine gesellschaftsrechtliche Problematik gestoßen, die zu damaliger Zeit weder in der gesellschaftsrechtlichen Theorie noch in der Rechtsprechung hinreichend geklärt war. Die finanzgerichtliche Rechtsprechung war angesichts des Fehlens von gesicherten gesellschaftsrechtlichen Erkenntnissen dazu gezwungen, Abgrenzungskriterien für die von ihr getroffene Unterscheidung zu entwickeln. Das hatte zur Folge, daß eine Fülle von gesellschaftsrechtlichen Fragen nicht in der zivil-, sondern in der steuerrechtlichen Rechtsprechung behandelt wurden. Diese Entwicklung kann jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, daß es sich bei der atypischen stillen Gesellschaft um ein Institut des Gesellschaftsrechts handelt, das allerdings zunächst vom Steuerrecht "entdeckt" und weitgehend entwikkelt worden ist. Die Klärung gesellschaftsrechtlicher

---

3) BFHE Bd. 62, S. 9 = BFH in BStBl 1956 III S. 4.
4) Preuß. OVG Bd. 13, S. 172, grundlegend; RFHE Bd. 18, S. 162.
4a) umfassende Nachweise bei Paulick, Stille Gesellschaft, § 20 III.

Vorfragen ist häufig Gegenstand der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, ohne daß die bei dieser Gelegenheit entwickelten Grundsätze deshalb zu einem Bestandteil des Steuerrechts werden.

II. Die Identifikation von Mitunternehmerschaft und atypischer stiller Gesellschaft

Diese Entwicklung des heutigen Rechtszustandes geriet offenbar bei der Rechtsprechung und auch bei einem Teil des Schrifttums in Vergessenheit. Der gesellschaftsrechtliche Begriff der atypischen stillen Gesellschaft und der steuerrechtliche Begriff der Mitunternehmerschaft werden häufig ohne nähere Begründung inhaltsgleich verwandt[5]. Der häufig anzutreffende Satz, der atypische stille Gesellschafter sei Mitunternehmer[6], ist deutlicher Ausdruck dieser Vermischung von steuer- und gesellschaftsrechtlichen Begriffen. Nach der herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum[7] sind für die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft steuerrechtliche Kriterien maßgebend. Liegen diese Voraussetzungen vor, so wird der Gesellschafter als atypischer stiller Gesellschafter bezeichnet. Konsequent fortgeführt bedeutet das nichts anderes, als daß die Entscheidung, ob eine typische oder eine atypische stille Gesellschaft vorliegt, von steuerrechtlichen Kriterien abhängt. Im Ergebnis führt dann diese Vermischung verschiedener Begriffe zu der Annahme eines besonderen steuerrechtlichen Begriffs der atypischen stillen Gesellschaft, der lauten würde: Eine stille Gesellschaft, bei der die Gesellschafter Mitunternehmer sind, ist eine atypische stille Gesellschaft. Indessen wird hierbei insbesondere verkannt, daß die atypische stille Gesellschaft nur eine der möglichen Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft

---

5) Herrmann-Heuer, EStG § 20 Anm. 34.
6) BFHE Bd. 59, S. 329 = BFH in BStBl 1954 III S. 336; BFH in DB 1961, S. 761; Brönner, Besteuerung der Gesellschaften, S. 460; Herrmann-Heuer, EStG § 27c.
7) BFHE Bd. 62, S. 9 = BFH in BStBl 1956 III S. 4; RFH in RStBl 1939, S. 646; Brönner, aaO S. 59; Paulick, Stille Gesellschaft, § 20 II.

ist. In Wirklichkeit stellt sich im Steuerrecht nicht die Frage nach den Voraussetzungen der atypischen stillen Gesellschaft. Das Steuerrecht hat nur zu entscheiden, in welchen Fällen eine Mitunternehmerschaft vorliegt. Aus dem Umstand, daß gewisse Tatbestandsmerkmale der Mitunternehmerschaft sich mit den gesellschaftsrechtlichen Tatbestandsmerkmalen der atypischen stillen Gesellschaft dekken, kann nicht ohne weiteres eine Identität der Begriffe abgeleitet werden. Bei exakter Betrachtung stellen die steuerrechtliche Rechtsprechung und das Schrifttum keine Grundsätze für den Begriff der atypischen stillen Gesellschaft, sondern nur für den Begriff der Mitunternehmerschaft auf. Soweit in den Fällen der Mitunternehmerschaft die Gesellschaften als atypisch eingeordnet werden, handelt es sich um obiter dicta.

Ergebnis:

Es kann damit festgestellt werden, daß es keinen besonderen steuerrechtlichen Begriff der atypischen stillen Gesellschaft gibt. Für das Steuerrecht ist unwesentlich, ob eine typische oder atypische Gesellschaft vorliegt. Entscheidend ist allein, ob die stille Beteiligung die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft erfüllt.

Dritter Teil: Die Unterschiede zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerrechtlichen Beurteilung der stillen Gesellschaft

1. Abschnitt: Die typische stille Gesellschaft

§ 25: Die Merkmale im Gesellschaftsrecht

Die typische stille Gesellschaft ist in ihrer rechtlichen Struktur zwischen der Kommanditgesellschaft und dem partiarischen Darlehen angesiedelt. Von der Kommanditgesellschaft unterscheidet sich die typische stille Gesellschaft insbesondere durch das Fehlen eines Gesellschaftsvermögens. Außerdem tritt der stille Gesellschafter nach außen nicht in Erscheinung und haftet den Gläubigern nicht persönlich. Während das äußere Hervortreten des Gesellschafters bei der Kommanditgesellschaft ein verhältnismäßig leicht festzustellendes Unterscheidungsmerkmal gegenüber der stillen Gesellschaft bildet, ist die Abgrenzung gegenüber dem partiarischen Darlehen schwieriger[1].

Der entscheidende Unterschied ist darin zu erblicken, daß beim partiarischen Darlehen die innere Verbindung von schuldrechtlichen und sozialrechtlichen Momenten fehlt. Erst diese Verbindung führt zu der Verpflichtung jedes Gesellschafters zu einem gesellschaftsmäßigen Verhalten bei der Förderung der gemeinsamen Angelegenheiten[2]. Diese über die bloße schuldrechtliche Bindung hinausgehende gesellschaftsrechtliche Beziehung der Vertragsparteien rechtfertigt die Bezeichnung der stillen Gesellschaft als eine Gesellschaft. Die als Unterscheidungsmerkmal dienenden gesellschaftsrechtlichen Bindungen sind jedoch bei der typischen stillen Gesellschaft nur sehr schwach entwickelt[3], so daß die gesellschaftsrechtliche Abgrenzung zum partiarischen Darlehen häufig nur aufgrund von Indizien vorgenommen werden kann.

---

1) RGZ Bd. 122, S. 387.
2) Larenz, Schuldrecht II, S. 225.
3) siehe oben, § 2.

Erheblich stärker als die gesellschaftsrechtlichen Bindungen sind in der typischen stillen Gesellschaft dagegen die schuldrechtlichen Verpflichtungen ausgeprägt. Der stille Gesellschafter schuldet die Erbringung der vereinbarten Einlage, während der Geschäftsinhaber zur Zahlung des vereinbarten Gewinnanteils verpflichtet ist. Das Kontrollrecht des § 338 HGB, das dem gesellschaftsrechtlichen Bereich zuzuordnen ist, dient nur als Hilfsmittel zur Durchsetzung des schuldrechtlichen Anspruchs. Der stille Gesellschafter steht mithin dem Geschäftsinhaber als Forderungsberechtigter gleich einem Darlehensgläubiger gegenüber. Dies drückt sich klar in der Bestimmung des § 340 HGB aus, wonach der stille Gesellschafter bei Beendigung des stillen Gesellschaftsverhältnisses die "Berichtigung seines Guthabens in Geld" verlangen kann. Noch deutlicher geht die Stellung des stillen Gesellschafters als Gläubiger des Geschäftsinhabers aus § 341 HGB hervor. Danach kann der stille Gesellschafter, sofern über das Vermögen des Geschäftsinhabers der Konkurs eröffnet wird, seine Einlage abzüglich des auf ihn entfallenden Verlustes als Forderung im Konkursverfahren geltend machen. Er ist insoweit den anderen Konkursgläubigern gleichgestellt.

Zwischenergebnis:

Die typische stille Gesellschaft ist eine überwiegend schuldrechtlich besonders geregelte Form der Gläubigerschaft mit nur schwachen gesellschaftsrechtlichen Bindungen. Sie steht in der systematischen Einordnung dem partiarischen Darlehen näher als der Kommanditgesellschaft und ist in ihren gesellschaftsrechtlichen Elementen die am wenigsten ausgeprägte Gesellschaftsform, die das geltende Recht kennt.

§ 26: Die Merkmale im Steuerrecht

Gemäß § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG gehören die Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als typischer stiller Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen[1]. Das

1) siehe oben § 16.

Steuerrecht ordnet damit die Beteiligung des typischen stillen Gesellschafters als Kapitalvermögen ein. Folgerichtig sind die Gewinnanteile des typischen stillen Gesellschafters steuerrechtlich eine Nutzungsentschädigung für die Überlassung des Kapitals, das der stille Gesellschafter dem Geschäftsinhaber zur Verfügung gestellt hat. Damit wird der stille Gesellschafter als Gläubiger und der Geschäftsinhaber als Schuldner von Kapitalvermögen und Kapitalerträgen behandelt. Der Gesetzgeber stellt also die Einkünfte aus der Beteiligung steuerrechtlich den Dividenden, Zinsen aus Hypotheken, Grundschulden, Kapitalforderungen und sonstigen Bezügen aus Kapitalanlagen, die in § 20 EStG aufgeführt sind, gleich. Die Frage, ob diese Gleichstellung wirtschaftlich und handelsrechtlich gerechtfertigt ist, kann angesichts der klaren gesetzgeberischen Entscheidung dahingestellt bleiben.

§ 27: Vergleich zwischen gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Betrachtungsweise

Wie bereits dargelegt[1)], bezeichnet das Gesellschaftsrecht den typischen stillen Gesellschafter zwar als Gesellschafter, hat aber die dem Gesellschafter eigentümlichen Kontroll- und Mitwirkungsrechte nur sehr schwach entwickelt. Dagegen betont das Gesellschaftsrecht die Gläubigerstellung des stillen Gesellschafters.

Das Steuerrecht ordnet unter dem Zwang, die Einkünfte des typischen stillen Gesellschafters einer der in § 2 Abs. 3 EStG aufgeführten sieben Einkunftsarten zuordnen zu müssen, da sie sonst steuerfrei bleiben würden, den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Damit respektiert das Steuerrecht durchaus die gesellschaftsrechtliche Betrachtungsweise der typischen stillen Gesellschaft, die ebenfalls die Gläubiger- und Kapitalgeberfunktion des stillen Gesellschafters in den Vordergrund stellt. Der Steuergesetzgeber hat damit keinesfalls die Rechte des typischen stillen Gesellschafters, die über seine Gläubigerstellung hinausgehen, ignoriert. Er hat mit seiner

1) siehe oben § 5.

Entscheidung nur zum Ausdruck gebracht, daß das Engagement des stillen Gesellschafters seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Ausgestaltung nach mehr kapitalistischer als personenrechtlicher Natur ist. Eine ähnliche Sachlage hat der Gesetzgeber in § 20 EStG in Bezug auf die Besteuerung von Dividenden und Erträgen aus GmbH-Anteilen nach den gleichen Grundsätzen gelöst. Auch dem Inhaber einer Aktie und dem Gesellschafter einer GmbH stehen über die vermögensrechtlichen Ansprüche hinaus eine Reihe von Gesellschaftsrechten zu. Dennoch überwiegt nach der Entscheidung des Gesetzes die kapitalmäßige Verbundenheit mit dem Unternehmen.

Zwischenergebnis:

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß die steuerrechtliche Betrachtungsweise der gesellschaftsrechtlichen entspricht. Die steuerrechtliche Einordnung der typischen stillen Beteiligung als Gläubigerschaft entspricht weitgehend der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung dieser Gesellschaftsform. Dabei ist zu beachten, daß das Steuerrecht angesichts des Zwanges zur Zuordnung der Einkünfte zu einer der sieben Einkunftsarten notwendigerweise zu gewissen Ungenauigkeiten, die hier in der Nichtbeachtung der nur schwach ausgebildeten Gesellschafterstellung besteht, gezwungen ist. Wollte man diese Ungenauigkeit vermeiden, so müßte die Zahl der Einkunftsarten erheblich erhöht werden. Damit würde jedoch das System der Einkommenbesteuerung in der heute gültigen Form nahezu undurchführbar, denn jede Erweiterung des Katalogs der Einkommensarten hat eine wesentliche Komplizierung des Steuerrechts zur Folge.

2. Abschnitt: Die atypische stille Gesellschaft

§ 28: Die Merkmale im Gesellschaftsrecht

Das gesellschaftsrechtlich entscheidende Charakteristikum der atypischen stillen Gesellschaft ist, wie die vorhergehenden Untersuchungen gezeigt haben[1], daß diese Gesellschaft im

1) siehe oben § 14.

Außenverhältnis eine stille Gesellschaft darstellt, während sie im Innenverhältnis durch entsprechende Parteivereinbarung weitgehend oder vollständig einer OHG oder einer KG gleichgestellt ist. Es liegt also ein Auseinanderfallen von äußerer Form und innerer Ausgestaltung vor. Dennoch bleibt sie ihrer Rechtsnatur nach eine stille Gesellschaft. Durch die atypische Ausgestaltung entsteht nicht ein Zwittergebilde von OHG oder KG und stiller Gesellschaft. Ein solches Rechtsinstitut ist dem geltenden Recht fremd[2]. Für die gesellschaftsrechtliche Einordnung einer Gesellschaft ist nicht das Innenverhältnis, sondern das Außenverhältnis von entscheidender Bedeutung. Die Parteien können das Innenverhältnis einer Gesellschaft gestalten, wie immer sie es für richtig halten. Die gesellschaftsrechtliche Einordnung wird nach den zwingend im Gesetz vorgeschriebenen Entstehungsvoraussetzungen vorgenommen, die sich in der Regel auf das Außenverhältnis beziehen. Die Unbeachtlichkeit des Innenverhältnisses und die Betonung des Außenverhältnisses findet seine innere Begründung in der Gläubigerschutzfunktion des Handelsrechts. Der Komplementär einer OHG kann sich bei einer Inanspruchnahme durch die Gläubiger der Gesellschaft nicht auf eine im Innenverhältnis vereinbarte Haftungsbeschränkung berufen, während auch der atypische stille Gesellschafter, der im Innenverhältnis einem Komplementär gleichgestellt ist, eine derartige Haftung nicht zu befürchten braucht. Diesen Vorrang, den die Gestaltung des Außenverhältnisses im Gesellschaftsrecht aus guten Gründen innehat, verbietet eine Umdeutung der im Innenverhältnis atypisch ausgestalteten Gesellschaft in eine andere Gesellschaftsform[3].

§ 29: Die Rechtsgrundlagen im Steuerrecht

Es ist bereits dargelegt worden, daß es keinen spezifisch steuerrechtlichen Begriff der atypischen stillen Gesellschaft gibt[1]. Die Entwicklung eines dem Steuerrecht eigentümlichen Begriffs ist weder möglich noch notwendig. Die Problematik

---

2) Flechtheim, HGB § 335 Anm. 28.
3) a.A. Lang, Stille Gesellschaft, S. 35.
1) siehe oben § 25.

der steuerrechtlichen Qualifikation der stillen Gesellschaft hängt auch nicht unmittelbar mit der Unterscheidung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft zusammen, sondern mit einem Begriff, der nur mittelbar von dieser Unterscheidung berührt wird. Nach dem Wortlaut des Gesetzes könnten die Einkünfte des atypischen stillen Gesellschafters nach § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu behandeln sein, denn schließlich ist auch der "atypische" gesellschaftsrechtlich ein stiller Gesellschafter. Das steuerrechtliche Schrifttum[2] ist hier in seiner Terminologie unscharf, wenn es davon spricht, daß der stille Gesellschafter i.S. des § 20 EStG nur der typische stille Gesellschafter sei. Diese Ansicht enthält eine nicht nur den Wortlaut des § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG sprengende Auslegung des Gesetzes, sondern verkennt auch den wahren Grund für die Nichtanwendung des § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG auf den atypischen stillen Gesellschafter. Die eigentliche Begründung für die abweichende Behandlung liegt in der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 3 EStG.

Nach dieser Vorschrift fallen die in § 20 EStG aufgeführten Einkünfte nur dann unter die Einkunftsart "Kapitalvermögen", wenn sie nicht zu den Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung gehören. Das bedeutet, daß die Einkünfte des stillen Gesellschafters, die sowohl unter § 20 EStG sowie unter eine der in § 20 Abs. 3 EStG aufgeführten Einkunftsarten fallen, nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt werden. Vielmehr richtet sich ihre weitere steuerrechtliche Einordnung nach der jeweiligen in § 20 Abs. 3 EStG aufgeführten Haupteinkunftsart. Bei dem stillen Gesellschafter, der sich an einem Handelsgewerbe beteiligt hat, kommen als vorgangige Einkunftsart allein die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG in Betracht.

Die oben[3] abgelehnte, aber häufig benutzte Formulierung

---

2) Littmann, EStG § 20 Anm.36; Herrmann-Heuer, EStG § 20 Anm. 34.
3) Herrmann-Heuer, EStG § 20 Anm. 34.

müßte daher zutreffenderweise lauten: Die Einkünfte des stillen Gesellschafters werden nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert, soweit sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Begrifflich fallen auch die Einkünfte des atypischen stillen Gesellschafters unter § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG. Eine abweichende Meinung läßt sich angesichts des klaren Wortlauts dieser Bestimmung nicht vertreten. Fraglich ist nur, in welchen Fällen sie auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind und nach § 20 Abs. 3 EStG als solche behandelt werden. Die Beantwortung dieser Frage ergibt sich aus § 15 Ziff. 2 EStG. Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift sind die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Entscheidend für die Zuordnung der Einkünfte des stillen Gesellschafters ist also, unter welchen Voraussetzungen er Mitunternehmer i.S. des § 15 Ziff.2 EStG ist.

§ 30: Der Begriff der Mitunternehmerschaft

Einen klar abgegrenzten Unternehmer- oder Mitunternehmerbegriff hat weder die Rechtswissenschaft noch haben ihn die Wirtschaftswissenschaften bisher entwickelt[1]. Das ist um so bemerkenswerter, als es sich bei der Mitunternehmerschaft um ein zentrales Institut des Einkommensteuerrechts handelt[2].

I. Die Entstehung des steuerlichen Mitunternehmerbegriffs

Der Begriff der Mitunternehmerschaft ist im Steuerrecht bekannt, seitdem es eine der jetzigen Form der Einkommensbesteuerung entsprechende Steuererhebung gibt. Schon in der Kriegssteuergesetzgebung des 1. Weltkriegs, die teilweise das Steuerrecht der früheren Bundesstaaten übernommen hatte, taucht der Begriff der Mitunternehmerschaft auf. So heißt es in § 4 Abs. 2 des Besitzsteuergesetzes

---

1) Bialinski, Unternehmerbegriff, S. 8 ff.
2) Boettcher in StW 1965, Sp. 35.

betreffend die Vermögenszuwachsabgabe vom 3.7.1913[3]:

"Das Betriebsvermögen einer OHG oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei welcher der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, wird den einzelnen Teilhabern nach dem Verhältnis ihres Anteils zugerechnet."

Auch die Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919[4] bestimmte für die Einkommensteuer in § 80 Abs. 2, daß dann, wenn "ein Gegenstand mehreren zur gesamten Hand zustehe, die Beteiligten so zu besteuern seien, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären." Die Höhe der Bruchteile sollte "nach den Anteilen bestimmt werden, zu denen die Beteiligten am Vermögen zur gesamten Hand berechtigt waren oder nach dem Verhältnis dessen, das ihnen bei der Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde." Diese Bestimmung der Reichsabgabenordnung fand ihre sinngemäße Wiedergabe in § 7 Ziff. 3 EStG 1920 und wurde auch in das Einkommensteuergesetz von 1925 übernommen, dessen § 29 Ziff. 3 nahezu wörtlich mit dem heute geltenden § 15 Ziff. 2 EStG übereinstimmt.

II. Die Entwicklung des Mitunternehmerbegriffs in der Rechtsprechung

Da der Mitunternehmerbegriff ein für die Verhältnisse des Steuerrechts beachtliches Alter hat, mußte sich bereits die Rechtsprechung des Preußischen OVG mit dieser Problematik beschäftigen. Angesichts der hohen Qualität der Rechtsprechung dieses Gerichts enthalten einige Entscheidungen aus dieser Zeit auch heute noch beachtenswerte Gedankengänge, obwohl das materielle Recht seit dieser Zeit einige Male geändert worden ist.

Das Preußische OVG sah das Problem der Mitunternehmerschaft unter einem ebenso einfachen wie einleuchtenden Gesichtspunkt. Mitunternehmer war derjenige, der selbst ein Gewerbe betrieb. Zwar gab es zu jener Zeit noch keine Legaldefinition des Gewerbebetriebs, aber nach allgemeiner Recht-

3) RGBl S. 524.
4) RGBl S. 1919.

sprechung verstand man darunter "jede fortgesetzte, mit der Absicht der Gewinnerzielung unternommene, selbständige Tätigkeit, welche sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt"[5]. In konsequenter Anwendung dieser Grundsätze entschied das Preußische OVG in einem Urteil vom 30.11.1885[6], daß der typische stille Gesellschafter nur Kapitalgeber, nicht aber Mitunternehmer sei. Es komme nicht darauf an, "ob jemand am Betrieb eines Gewerbes teilnimmt und daraus ein Einkommen bezieht", vielmehr sei allein maßgebend, "ob der Betreffende ein stehendes Gewerbe betreibt"[7]. Der typische stille Gesellschafter beteilige sich "an dem Betriebe eines Handelsgewerbes eines anderen mit einer Vermögenseinlage gegen Anteil am Gewinn und Verlust". Schon daraus sei zu ersehen, daß nicht der stille Gesellschafter, sondern der andere das Gewerbe betreibe. Dieses Ergebnis wird nach dem Preußischen OVG[8] noch durch andere Vorschriften des Handelsgesetzbuches gestützt: So dürfe die das Vorhandensein einer Handelsgesellschaft andeutende Firma nicht geführt werden. Ferner werde der Inhaber des Handelsgewerbes Eigentümer der Einlage des stillen Gesellschafters. Er werde allein aus den abgeschlossenen Geschäften berechtigt und verpflichtet. Aus diesen Umständen schließt das Gericht zutreffend, daß das Handelsgesetzbuch nur den Geschäftsinhaber als Gewerbetreibenden behandle.

In Ergänzung dieser Entscheidung führt dasselbe Gericht in seinem Urteil vom 24.5.1887[9] aus, daß der Kommanditist als Teilhaber eines Handelsgewerbes eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübe. Dabei soll es für die Annahme einer eigenen gewerblichen Tätigkeit unerheblich sein, daß er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. Während der stille Gesellschafter "lediglich als ein Kapitalist erscheine, der sein Geld in ein fremdes Handelsgeschäft ein-

---

5) Goldschmidt, Handelsrecht, S. 461.
6) Preuß. OVGE Bd. 12, S. 106.
7) OVGE Bd. 12, S. 110.
8) OVGE Bd. 12, S. 111.
9) Preuß. OVGE Bd. 15, S. 89.

lege", seien die Kommanditisten "Mitteilhaber des Handelsgeschäftes und des Handelsnamens, daher Mitglieder ein und derselben Gesellschaft."

Das Bemerkenswerte an diesen Ausführungen des Preußischen OVG liegt insbesondere darin, daß bei der Entscheidung öffentlich-rechtlicher Zweifelsfragen nur handelsrechtliche Vorschriften herangezogen wurden. Die Mitunternehmerschaft stellte für das Preußische OVG ein Problem des Handelsrechts dar, das entsprechend zu lösen war, ohne daß es des damals noch unbekannten Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bedurft hätte.

In der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, der im Jahre 1918 errichtet wurde, machte sich unmittelbar nach Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung im Jahre 1919 eine gewisse Tendenzwende bemerkbar. Unter dem Einfluß von Enno Becker, dem Schöpfer der AO, trat eine Verselbständigung des Steuerrechts ein, die den bis dahin vorherrschenden Grundsatz der Bindung des Zivilrechts an das Steuerrecht ablöste[10]. Es war vornehmlich § 4 AO, der inhaltlich etwa dem heute geltenden § 1 StAnpG entsprach, der die Rechtsanwendung im Bereich des Steuerrechts weit von dem Gedanken des Privatrechts hinwegführen sollte. Daher wurden nun bei der Einordnung der Einkünfte des stillen Gesellschafters handelsrechtliche Gesichtspunkte kaum noch herangezogen. Die Frage, wann ein stiller Gesellschafter Mitunternehmer i.S. des § 15 Ziffer. 2 EStG sei, wurde im wesentlichen nach seiner wirtschaftlichen Stellung innerhalb der Gesellschaft beurteilt[11]. Die in der Folgezeit zu dieser Frage ergangene Rechtsprechung des RFH[12] hat dann zur Herausbildung der bereits geschilderten Abgrenzungskriterien geführt. Dabei hat es der RFH jedoch stets vermieden, einen systematischen Katalog von Grundsätzen für die Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und Mitunternehmer-

---

10) Hopfenmüller in BB 1959, S. 965.
11) RFH in RStBl 1926, S. 231; RFH in RStBl 1931, S. 190; RFH in RStBl 1933, S. 990.
12) siehe oben §§ 24, 25.

schaft aufzustellen. Immer wieder finden sich in den Urteilen Formulierungen wie: "Entscheidend ist der Gesamtinhalt der das Unternehmen begründenden Vereinbarung mit dem tatsächlichen Geschäftsgebaren"[13]. Oder ... "Der Begriff des Mitunternehmers ist ein wirtschaftlicher Begriff: bei Zweifeln in der Anwendung entscheidet für das Einkommensteuerrecht die allgemeine wirtschaftliche Sachlage, wie sie sich nach den Erfahrungen des Erwerbslebens dem unbefangenen Beschauer darstellt, ohne Rücksicht auf die Gesichtspunkte des formalen Rechts"[14]. Die ständige Betonung, daß der jeweilige Fall nur aus seinen besonderen Gegebenheiten zu beurteilen sei, hat Theis[15] zu der Bemerkung veranlaßt, der RFH habe nur Mosaiksteine geliefert, deren Zusammensetzung er anderen überlasse.

Auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat keine Klarheit bezüglich der Abgrenzungsmerkmale gebracht. Der BFH[16] knüpft an die Rechtsprechung des RFH an und erklärt ausdrücklich das Gesamtbild im Einzelfall für entscheidend und fordert eine Würdigung aller Umstände. Wo beispielsweise dem Merkmal der Beteiligung an den Anlagewerten wirtschaftlich keine Bedeutung zukommt (etwa weil keine vorhanden sind) und andere Umstände für das Beteiligungsverhältnis wesentlich sind[17], folgert er das Ergebnis aus anderen Umständen. Der BFH will sich offensichtlich nicht auf eine bestimmte Formel oder Definition festlegen. Durch dieses Abstellen auf ein Gesamtbild und den Gebrauch allgemeiner Wendungen hat sich der BFH die Freiheit bewahrt, allen in Zukunft vorkommenden Möglichkeiten Rechnung zu tragen.

III. Die Stellungnahme des Schrifttums

Angesichts des Fehlens einer klaren Rechtsprechung zum Begriff der Mitunternehmerschaft, zumindest was die grund-

---

13) RFH in RStBl 1931, S. 42.
14) RFH in RStBl 1931, S. 190.
15) in DB 1952, S. 237.
16) BFHE Bd. 58, S. 496 = BFH in BStBl 1954 III S. 101; BFH in DB 1959, S. 402.
17) BFHE Bd. 62, S. 9 = BFH in BStBl 1956 III S. 4.

sätzliche Betrachtungsweise angeht, hat das Schrifttum eine Vielzahl von Lösungsmöglichkeiten angeboten. Die wichtigsten seien hier kurz erwähnt:

Feilhauer[18] stellt für die Frage der Mitunternehmerschaft entscheidend auf die Vermögensbeteiligung ab. Nur der vermögensbeteiligte Gesellschafter kann nach seiner Ansicht Mitunternehmer sein, während der Ausschluß der Vermögensbeteiligung grundsätzlich zur Vermeidung der Mitunternehmerschaft führt.

Boettcher[19] hält eine klare Begriffsbildung für unmöglich, da die denkbaren Erscheinungsmöglichkeiten der Mitunternehmerschaft zu vielfältig seien. Er erkennt als eindeutiges Merkmal nur die Vermögensbeteiligung an, während die anderen denkbaren Unterscheidungsmerkmale zwischen Mitunternehmerschaft und stiller Gesellschaft sich einer begrifflichen Einordnung entzögen.

Littmann[20] verlangt gesamtschuldnerische Haftung der Gesellschafter mit ihrem ganzen Vermögen für die Gesellschaftsschulden. Dies kennzeichne vor allem die echte Personengesellschaft als Mitunternehmergemeinschaft.

Herrmann-Heuer[21] wollen der Beteiligung an den stillen Reserven[21a] des Anlagevermögens nur dann entscheidenden Wert beimessen, wenn das wirtschaftliche Gewicht der Leistungen eines Gesellschafters bei seiner Kapitalbeteiligung liegt. Das Fehlen einer derartigen Vermögensbeteiligung stehe steuerlich der Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht stets entgegen. Unternehmer eines Betriebs sei, wer ihn auf eigene Rechnung und eigenes Risiko führe. Leitender Gesichtspunkt müsse daher sein, ob der Beteiligte eine Unternehmerinitiative entwickeln könne und ob er ein Unternehmerrisiko trage.

---

18) in StW 1960, S. 630.
19) in StW 1965, S. 46.
20) EStG § 15 Tz. 70.
21) EStG § 15 Anm. 27 c.
21a) Der Begriff stille Reserven wird von vielen Autoren an Stelle des Begriffs der gesetzlichen Zwangsreserven verwendet. Sofern die im folgenden zitierten Autoren diesen Begriff verwenden, wird er in die Untersuchung übernommen.

Ebenso stellt Oswald[22] auf das zu tragende Risiko als das grundlegende Merkmal der Mitunternehmerschaft ab. Die Beteiligung am Anlagevermögen sei zwar ein bedeutsames, aber kein unabdingbares Anzeichen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft.

Nach Hartz[23], der im übrigen der Rechtsprechung des RFH und des BFH zustimmt, ist für die Mitunternehmerschaft grundsätzlich eine Beteiligung an den stillen Reserven notwendig. Jedoch könne die Mitunternehmerschaft ausnahmsweise bei wirtschaftlicher Betrachtung auch ohne eine solche Beteiligung anerkannt werden.

Theis[24] hält ebenfalls eine Mitunternehmerschaft ohne Vermögensbeteiligung für möglich. Er unterscheidet zwischen der Liquidation der Gesellschaft und dem Ausscheiden von Gesellschaftern. Für den ersten Fall erachtet er die Beteiligung an den stillen Reserven weiterhin als zwingende Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft, für den Fall des Ausscheidens von Gesellschaftern dagegen läßt er eine Ausnahme zu. Der Verzicht auf die Beteiligung an den stillen Reserven soll bei dem ausscheidenden Gesellschafter der Annahme einer Mitunternehmerschaft dann nicht entgegenstehen, wenn eine derartige Abrede für alle Gesellschafter gleichmäßig getroffen worden sei.

Paulick[25] bejaht im wesentlichen die Ergebnisse der bisherigen Rechtsprechung. Die Mitunternehmerschaft sei ein wirtschaftlicher Begriff. Seine Auslegung bestimme sich nach der Verkehrsauffassung und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des einzelnen Falles. Dabei müsse stets nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geklärt werden, ob sich aus dem Gesamtbild eine Mitunternehmerschaft ergebe. Wesensmerkmale der Mitunternehmerschaft seien insbesondere die gemeinsame Gefahrtragung und damit das gemeinsame Verbundensein auf Gedeih und Verderb. Ferner sei der Mitun-

---

22) in StW 1955, S. 461.
23) in DB 1956, S. 104.
24) in DB 1952, S. 237.
25) Stille Gesellschaft, § 20, III.

Mitunternehmerschaft weniger den Trägern gewisser Kontroll- und Mitwirkungsrechte.

IV. Stellungnahme zu Rechtsprechung und Schrifttum

1. Stellungnahme zu der Rechtsprechung

Trotz einer mehr als 50jährigen Rechtsprechung zum Begriff der Mitunternehmerschaft hat es nicht gelungen, einen abgeschlossenen und überzeugenden Katalog von Abgrenzungsmerkmalen zwischen Mitunternehmerschaft i.S. von § 15 Abs. 2 EStG und der stillen Gesellschaft i.S. von § 20 EStG zu schaffen. Die Ursache hierfür liegt nicht nur in der gerade angestrebten Vermeidung der Präjudizierung eines in Zukunft zu entscheidenden Falles, sondern auch in den wenig präzisen Entscheidungsbegründungen, die im Einzelfall gegeben werden.

Es kann hier nicht untersucht werden, inwieweit die höchstrichterliche Rechtsprechung dazu beitragen sollte, durch nicht entscheidungsnotwendige Ausführungen Hypothesen als Orientierungshilfe für die gerichtliche und außergerichtliche Praxis zu liefern[26]. Schlüter[27] hält die entbehrlichen Rechtsausführungen für eine unzulässige Ausweitung der Grenzen der richterlichen Begründungsweise. Jedoch räumt auch er ein[28], daß die Forderung nach "Grundsatzurteilen" seine Ursache in dem veränderten Regelungsstil des Gesetzgebers hat. Auch Schlüter[29] erkennt an, daß bei Normen mit wertausfüllungsbedürftigen Rechtsbegriffen der Richter seine Entscheidungsnorm unter Berücksichtigung der vom Gesetzgeber vorgezeichneten "Wertungstendenzen" erst selbst bilden und rechtssatzmäßig formulieren muß. Das aber haben der BFH und der BFH bei den Entscheidungen zum Mitunternehmerbegriff unterlassen.

In den Urteilsbegründungen wird auf die "allgemeine wirt-

---

26) so besonders BFHE Bd. 97, S. 446 = BFH in BStBl 1970 II S. 264.
27) Schlüter, Das [illegible]. § 2.
28) Schlüter aaO. § 1.
29) aaO. § 13.

schaftliche Sachlage" oder auf das "Gesamtbild der getroffenen Vereinbarungen" hingewiesen, die für die Abgrenzung von entscheidender Bedeutung seien[30]. Dabei hätte es gerade bei der Auslegung eines unbestimmten Rechtsbegriffes, wie der der Mitunternehmerschaft, im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtsfortentwicklung klarer Urteile bedurft. Es entsteht der Eindruck, daß die Rechtsprechung sich auf den "Gesamteindruck" oder das "Gesamtbild" immer dann beruft, wenn die Entscheidung nicht einwandfrei begründet werden kann. Diese Berufung auf den Gesamteindruck ist aber für sich allein gesehen noch keine Begründung. Auch in der Praxis sind die Auswirkungen dieser wenig klaren Rechtsprechung unerfreulich. Bei der steuerrechtlichen Einordnung von stillen Gesellschaftsverhältnissen ist häufig festzustellen, daß die Finanzämter mit Hilfe der "Gesamtbildtheorie" die sich jeweils zu ihren Gunsten auswirkenden Momente in den Vordergrund stellen und dementsprechend ihre Entscheidung treffen.

2. Stellungnahme zum Schrifttum

Obwohl es sich bei der Mitunternehmerschaft um einen zentralen Begriff des Einkommensteuerrechts handelt, liegt eine abgeschlossene Einzeldarstellung des gesamten Problemkreises noch nicht vor. Die angeführten Auffassungen[31] des Schrifttums sind daher durchweg den Erläuterungswerken zum Einkommensteuergesetz oder kleineren Aufsätzen entnommen. Angesichts des Charakters und des Umfangs dieser Beiträge ist es verständlich, daß die im Schrifttum angebotenen Definitionen des Mitunternehmerbegriffs sich nur graduell, nicht aber strukturell von der Rechtsprechung des RFH und des BFH unterscheiden.

Soweit Feilhauer[32], Boettcher[33] und Hartz[34] entscheidend auf die Vermögensbeteiligung als Unterscheidungsmerk-

30) so RFH in RStBl 1931, S. 190.
31) siehe oben § 30 III.
32) in StW 1960, S. 630.
33) in StW 1960, S. 46.
34) in DB 1956, S. 104.

mal zwischen Mitunternehmerschaft i.S. von § 15 Ziff. 2 EStG und der stillen Gesellschaft i.S. von § 20 EStG abstellen, können sie keine vertretbare Lösung für diejenigen Fälle anbieten, in denen zwar keine Vermögensbeteiligung vereinbart worden ist, der stille Gesellschafter aber in erheblichem Umfang Mitwirkungsrechte hat. In diesen Fällen wird auch diese Meinung ebenso wie die Rechtsprechung wieder die Zuflucht zu der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" oder zu dem "Gesamtbild der Vereinbarungen" nehmen müssen[35], um so zu annähernd vertretbaren Ergebnissen zu kommen. Auch das Risiko, das Oswald[36] und Herrmann-Heuer[37] als das grundlegende Merkmal der Mitunternehmerschaft in den Vordergrund stellen, kann nicht als verwertbares Abgrenzungskriterium anerkannt werden. Auch der typische stille Gesellschafter, der nach einhelliger Ansicht unter § 20 EStG einzuordnen ist, trägt ein wirtschaftliches Risiko, sofern die Beteiligung am Verlust nicht nach § 336 Abs. 2 HGB ausgeschlossen worden ist. Außerdem kann das hier verwandte Abgrenzungskriterium der Risikotragung nicht darüber hinwegtäuschen, daß es sich in der Sache nur um eine andere Formulierung für die "Gesamtbildtheorie" des BFH oder die ähnlich begründete Rechtsprechung des RFH handelt. Wie das Risiko im Einzelfall zwischen den Gesellschaftern verteilt ist, müßte wieder nach dem Gesamteindruck der vorliegenden Verhältnisse und Vereinbarungen entschieden werden, so daß man im Ergebnis wieder auf die Abgrenzungskriterien der Rechtsprechung zurückkommen würde.

Die von Littmann[38] geforderte unbeschränkte gesamtschuldnerische Haftung der Gesellschafter mit dem Privatvermögen als Merkmal der Mitunternehmerschaft scheidet ebenfalls als brauchbares Abgrenzungskriterium aus. Auch der Kommanditist, der nur bis zur Höhe seiner Einlage haftet (§ 171 Abs. 1 HGB), ist Mitunternehmer. Außerdem führt diese

35) so Hartz aaO.
36) StW 1955, S. 461.
37) EStG § 15 Anm. 27c.
38) EStG § 15 Tz. 70.

Ansicht im Ergebnis dazu, daß der atypische stille Gesellschafter niemals Mitunternehmer sein kann, da er im Außenverhältnis nicht für die Gesellschaftsschulden haftet. Dieses Ergebnis vertritt in dieser Konsequenz auch Littmann nicht. Vielmehr führt er[39] aus: "Wird dem stillen Gesellschafter ein Anteil an den stillen Reserven des Betriebsvermögens eingeräumt, so ist er als atypischer stiller Gesellschafter Mitunternehmer i.S. von § 15 Ziff. 2 EStG."

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß die Auffassungen des Schrifttums sich im wesentlichen auf den von RFH und BFH vorgezeichneten Bahnen bewegen und nur wenige andersartige Ansatzpunkte aufzeigen. Letztlich ist eine gewisse Resignation angesichts der Aufgabe, die neben der Vermögensbeteiligung relevanten Abgrenzungsmerkmale in einem systematischen Katalog zusammenfassen, unverkennbar[40].

§ 31: Eigener Lösungsversuch

I. Mitunternehmerschaft und wirtschaftliche Betrachtungsweise

Für die unterschiedliche Einordnung der stillen Gesellschaft im Steuerrecht wird vielfach die dem Steuerrecht eigene wirtschaftliche Betrachtungsweise als Grund angegeben, so namentlich von Friedlaender[1], Oswald[2] und Paulick[3]. Das bedeutet praktisch, daß bestimmte Formen der stillen Gesellschaft steuerrechtlich einer OHG oder KG gleichgestellt werden, weil sie in ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Erscheinungsform im Innenverhältnis den Personenhandelsgesellschaften gleichen. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise ist gesetzlich in § 1 StAnpG geregelt.

Inhaltlich entspricht Abs. 2 dieser Vorschrift weitgehend § 4 der AO 1919. Enno Becker[4] hat § 4 AO 1919 "als einen

---

39) aaO. Tz. 72.
40) so insbesondere Boettcher in StW 1965, S. 46.

1) in NJW 1956, S. 1052.
2) in StW 1955, S. 461.
3) Stille Gesellschaft § 20, II.
4) Kommentar zu AO § 4, Anm. 1a.

Sieg Iherings gegen seine wissenschaftlichen Gegner, d.h. die gesamte Rechtsgelehrsamkeit Deutschlands" bezeichnet. Damit hat Becker klar zum Ausdruck gebracht, was er durch die von ihm verfaßte Vorschrift erreichen wollte. Die allzu formale Begriffsjurisprudenz sollte im Steuerrecht durch die Interessenjurisprudenz ersetzt werden, weil diese für die Beurteilung wirtschaftlicher Vorgänge besser geeignet ist. Gleichzeitig entwickelte Becker[5] die Lehre von der Selbständigkeit des Steuerrechts gegenüber dem Zivilrecht. Im Steuerrecht trete der Staat, so argumentierte er, dem Bürger im Verhältnis der Über- und Unterordnung gegenüber, während das Privatrecht die Aufgabe habe, die Rechtsverhältnisse der Bürger auf der Grundlage gleicher Berechtigung zu ordnen. Daraus resultiere eine Wesensverschiedenheit der beiden Rechtsgebiete, die gleichlautende Begriffsbestimmungen ausschließe. Selbst dort, wo das Steuerrecht auf zivilrechtliche Begriffe verweise, sei "Vorsicht geboten", die Besteuerung könne auch dann vermindert werden, wenn auf "bürgerlich-rechtlichen Schleichwegen andere Rechtsfolgen gewählt werden". Aus dieser Auffassung ist dann in der Folgezeit das Recht hergeleitet worden, nach freiem Ermessen zivilrechtliche Tatbestände anzuerkennen oder ihnen eine andere Bedeutung beizumessen. Das Steuerrecht wurde nun zum übergeordneten Rechtssystem, das frei entscheiden konnte, welche zivilrechtlichen Begriffe es anerkennen wollte. Diese Lehre der Verselbständigung des Steuerrechts hat dann insbesondere im nationalsozialistischen Staat zum Teil offenkundig zu weit geführt, da unbestreitbare Abhängigkeiten des Steuerrechts vom Zivilrecht in Abrede gestellt wurden[6]. Der Grund für diese Überspitzung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt in dem Verhältnis zwischen Bürger und Staat, wie es sich in der nationalsozialistischen Zeit darstellte. Der allmächtige Staat bestimmte durch seine Beamten souverän, welche steuerrechtliche Bedeutung einer zivilrechtlichen

---

5) Becker, AO § 4 Anm. II.
6) Spitaler in DStR 1962, S. 29.

Gestaltung beizumessen war. Diese als maßgeblich erklärte Meinung des Finanzbeamten nannte man dann groteskerweise "das gesunde Volksempfinden". Den Inhalt dieses "gesunden Volksempfindens" bestimmte aber (möglichst ausschließlich und endgültig) der Herr Oberfinanzpräsident oder der Herr Staatssekretär[7].

Gegen diese Auswüchse richten sich in neuerer Zeit Rechtslehre und Rechtsprechung[7a]. Den Ausgangspunkt bildet dabei (ausdrücklich oder stillschweigend) die Idee des Rechtsstaates. So hat der BFH[8] ausgesprochen, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu führen könne, den rechtlichen Inhalt bürgerlich-rechtlicher Begriffe völlig abweichend vom bürgerlichen Recht zu bestimmen. Vielmehr habe das Steuerrecht grundsätzlich an die bürgerlich-rechtliche Form anzuknüpfen, welche die Beteiligten frei gestalten könnten, solange kein Mißbrauch vorliege[9]. Friedlaender[10] gibt die heute vorherrschende Meinung zutreffend wieder, wenn er sagt: "Wo der Steuergesetzgeber bürgerlich-rechtliche Merkmale zum Bestandteil des steuergesetzlichen Tatbestandes gemacht hat, scheidet eine wirtschaftliche Betrachtungsweise aus"[11].

Der Gesetzgeber hat aber den Begriff der stillen Gesellschaft ausdrücklich im § 20 EStG aufgenommen. In keinem Steuergesetz findet sich eine Sonderregelung, die eine Abweichung von dem in § 20 EStG verwandten bürgerlich-rechtlichen Begriff der stillen Gesellschaft rechtfertigen würde. Daher kann der Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise keine ausreichende Begründung für die unterschiedliche Behandlung der stillen Gesellschaft im Steuerrecht sein, denn sowohl die typische als auch die atypische stille Gesellschaft sind gesellschaftsrechtlich und damit auch steuerrechtlich stille Gesellschaften.

---

7) Buchwald in StW 1960, S. 467.
7a) BVerfGE Bd. 13, S. 331; Hopfenmüller in BB 1953, S. 965; Spitaler aaO.
8) BFHE Bd. 65, S. 189 = BFH in BStBl 1957 III S. 306.
9) BFHE Bd. 60, S. 262 = BFH in BStBl 1955 III S. 182.
10) in BB 62, S. 175.
11) zustimmend Spitaler DStR 1962, S. 31.

1. Die Mitunternehmerschaft als "wirtschaftlicher Begriff"

Die allein mögliche Begründung für die Abweichung des Steuerrechts von dem Gesellschaftsrecht liegt vielmehr in der Auslegung des Begriffs der Mitunternehmerschaft in § 15 Ziff. 2 EStG, unter den gewisse Erscheinungsformen der stillen Gesellschaft subsumiert werden. Sowohl die Rechtsprechung[12] als auch das Schrifttum[13] haben wiederholt die Mitunternehmerschaft als einen wirtschaftlichen Begriff bezeichnet. So führt der RFH[14] aus:"Unter diesen Voraussetzungen ist der Begriff des Mitunternehmers ein wirtschaftlicher Begriff; bei Zweifeln in der Anwendung entscheidet für das Einkommensteuerrecht die allgemeine wirtschaftliche Sachlage, wie sie sich nach den Erfahrungen des Erwerbslebens dem unbefangenen Beschauer darstellt, ohne Rücksicht auf die Gesichtspunkte des formalen Rechts." Ähnlich äußert sich Friedlaender[15]: "Soweit es sich in den Steuergesetzen um rein wirtschaftliche Begriffe handelt, versteht sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise von selbst". Aus diesen Zitaten wird ein verhängnisvoller Irrtum, mindestens aber eine zu ungenaue Ausdrucksweise deutlich. Das Recht, gleichviel ob es sich um das Steuerrecht oder um ein anderes Rechtsgebiet handelt, kennt keine rein wirtschaftlichen Begriffe. Durch die Aufnahme eines Begriffes in ein Gesetz wird dieser Begriff, ohne Rücksicht darauf, welchem Lebensbereich er entstammt, zum Rechtsbegriff. Dieser Rechtsbegriff, mag er noch so problematisch oder unklar sein, muß nach den anerkannten Auslegungsregeln ausgelegt werden. Dabei ist gerade im Steuerrecht eine Klärung der Begriffe durch abschließende Merkmale notwendig, da es sich bei dieser Gesetzesmaterie um hoheitliches Eingriffsrecht handelt. Es ist also nicht angängig, mit dem Hinweis auf den wirtschaftlichen Begriff der Mitunternehmerschaft sich jeden

12) RFH in RStBl 1931, S. 190.
13) Paulick, Stille Gesellschaft, § 20 II.
14) RFH in RStBl 1931, S. 190.
15) NJW 1956, S. 1049.

Versuches einer umfassenden und allgemein gültigen Definition entziehen zu wollen.

2. Die Mitunternehmerschaft als steuerrechtlicher Begriff

Die herrschende Meinung[16] begreift die Mitunternehmerschaft als einen rein steuerrechtlichen Begriff. Das ist insofern richtig, als dem geltenden Zivilrecht der Begriff der Mitunternehmerschaft fremd ist, während zumindest der Begriff des Unternehmens im Steuerrecht häufiger vorkommt. Sowohl in § 2 Abs. 1 S. 1 UStG als auch in § 5 Abs. 1 GewStG sind Legaldefinitionen des Begriffs des Unternehmers enthalten. Der Begriff der Mitunternehmerschaft wird jedoch in diesem Zusammenhang nicht gebraucht, da dieser Begriff beiden Steuerarten fremd ist.

Trotz des unbestreitbaren steuerrechtlichen Ursprungs des Begriffs der Mitunternehmerschaft kann nicht bezweifelt werden, daß im Steuerrecht unter diesen Begriff rechtliche und wirtschaftliche Gebilde subsumiert werden, die von den Beteiligten zunächst einmal zivilrechtlich in einer bestimmten Art und Weise geregelt worden sind. Jedes rechtliche und somit auch steuerrechtlich relevante Handeln vollzieht sich hier zunächst auf der Grundlage des Zivilrechts. Erst dieses Handeln bietet dem Steuerrecht den notwendigen Sachverhalt, an den es anknüpfen kann. Dabei ist durchaus möglich, daß es aus diesem Sachverhalt andere Folgerungen als das Zivilrecht zieht oder zivilrechtliche Gestaltungen wegen Vorliegens des Mißbrauchstatbestandes des § 6 StAnpG nicht anerkennt. Das ändert jedoch nichts an dem Umstand, daß Anknüpfungspunkt für den steuerrechtlichen Subsumtionsvorgang ein zivilrechtlich bereits gestalteter Sachverhalt ist. Auf den konkreten Fall der Mitunternehmerschaft bezogen bedeutet das, daß nur ein im weiteren Sinn des Wortes gesellschaftsrechtlich geregelter Sachverhalt einen Anknüpfungspunkt für eine entsprechende steuerrechtliche Subsumtion bieten kann. Daraus folgt, daß der steuerliche Mitunternehmerbegriff ohne die wirtschaftli-

16) Herrmann-Heuer, EStG § 15 Anm. 27c:
Boettcher in StW 1965, S. 38.

chen und rechtlichen Grundlagen des Gesellschaftsrechts nicht denkbar ist. Die Erkenntnis, der Mitunternehmerbegriff sei ein rein steuerrechtlicher Begriff, muß daher modifiziert werden, indem hinzugefügt wird, daß dieser Begriff gewisse gesellschaftsrechtliche Vorgänge und Gestaltungen erfaßt und entsprechend der Rechtsfolge des § 15 EStG einordnet.

II. Der atypische stille Gesellschafter als Mitunternehmer

In der steuerrechtlichen Literatur wird häufig die Formulierung verwendet, der atypische stille Gesellschafter sei Mitunternehmer. Herrmann-Heuer[17] führen aus: "Stiller Gesellschafter i.S. des § 20 EStG ist nur der sogenannte typische stille Gesellschafter ... Ein schuldrechtlich auch an den Anlagewerten Beteiligter (sog. atypischer) stiller Gesellschafter ist steuerlich als Mitunternehmer anzusehen." Oder es heißt: "Der atypische stille Gesellschafter ist dagegen Mitunternehmer"[18]. Littmann[19] führt aus: "Wird dem stillen Gesellschafter ein Anteil an den stillen Reserven des Betriebsvermögens eingeräumt, so ist er als atypischer stiller Gesellschafter Mitunternehmer."

Durch diese Formulierungen wird bewußt oder unbewußt die Einordnung des atypischen stillen Gesellschafters unter den Begriff der Mitunternehmerschaft vollzogen. Das bedeutet, daß zumindest für den Bereich der stillen Gesellschaft der Begriff der Mitunternehmerschaft durch einen gesellschaftsrechtlichen Begriff definiert wird. Es ist bereits ausgeführt worden[20], daß der Begriff der atypischen stillen Gesellschaft dem Gesellschaftsrecht entstammt und daß eine spezifisch steuerrechtliche Begriffsbildung weder notwendig noch möglich ist. Dennoch leugnen Herrmann-Heuer[21] einen gesellschaftsrechtlichen Bezug des Begriffs der Mitunternehmerschaft, wenn sie ausführen: "Die Frage, ob

17) EStG § 20 Anm. 34.
18) dieselben, § 15 Anm. 27c.
19) EStG § 15 Anm. 72.
20) siehe oben § 24.
21) EStG § 15 Anm. 27 c.

jemand Mitunternehmer ist, ließe sich leicht beantworten, wenn man den Begriff des Mitunternehmers im bürgerlichrechtlichen oder handelsrechtlichen Sinn auslegen würde. Diese Auffassung liegt aber § 15 EStG gerade nicht zugrunde." Hier wird die atypische stille Gesellschaft als eine Form der Mitunternehmerschaft qualifiziert und gleichzeitig bestritten, daß der Begriff der Mitunternehmerschaft handelsrechtlich gedeutet werden kann. Dieser Widerspruch, der dadurch entsteht, daß ein Begriff des Steuerrechts mit einem gesellschaftsrechtlichen Begriff erläutert wird, obwohl man dies nach eigener Aussage für unzulässig hält, wird in der Rechtsprechung[22] und in dem gesamten Schrifttum[23] zu dem hier vorliegenden Problem sichtbar. Häufig ist man, im Gegensatz zu der selbst postulierten ausschließlich steuerrechtlichen Natur des Begriffs der Mitunternehmerschaft, der Versuchung erlegen, diesen Begriff mit gesellschaftsrechtlichen Kriterien zu erläutern. Dies zeigt bereits die Fragwürdigkeit des Anspruchs des Steuerrechts, eigenständige, vom Gesellschaftsrecht unabhängige Begriffe bilden zu wollen. Trotz dieses offenkundigen Widerspruchs ist eigenartigerweise seit den Tagen des Preußischen OVG noch kein Versuch einer handelsrechtlichen Deutung des Begriffs der Mitunternehmerschaft unternommen worden. Das mag darauf zurückzuführen sein, daß unmittelbar nach Gründung des Reichsfinanzhofes unter dem Einfluß Enno Beckers die wirtschaftliche Betrachtungsweise ihren Siegeszug begann, in dessen Verlauf auch unbestreitbare Abhängigkeiten des Steuerrechts vom Zivilrecht geleugnet wurden[24]. Erst in der Zeit nach dem zweiten Weltkrieg bildete sich der Verselbständigungsprozeß zurück. Der Gedanke der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und damit die Gedanken der Rechtsstaatlichkeit, der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit traten wieder deutlicher hervor. Erst unter diesen Voraussetzungen erscheint

---

22) RFH in RStBl 1931, S. 190.
23) Littmann, EStG § 15 Anm. 72;
Herrmann-Heuer, EStG § 15 Anm. 27c.
24) Spitaler in DStR 1962, S. 29.

es möglich, die Zusammenhänge zwischen dem Begriff des Mitunternehmers und dem Gesellschaftsrecht zu untersuchen.

1. Die Auslegung des § 15 Ziff. 2 EStG

Jeder Versuch einer Auslegung des Begriffs der Mitunternehmerschaft sollte vom Wortlaut des § 15 Ziff. 2 EStG ausgehen. Schon an diesem Ausgangspunkt hat die bisherige Rechtsprechung und das Schrifttum keinen Lösungsversuch unternommen. Mit dem Hinweis auf die wirtschaftliche Natur des Begriffs der Mitunternehmerschaft ist bisher eine sorgfältige, den anerkannten juristischen Auslegungsregeln folgende Interpretation der Vorschrift unterblieben oder allenfalls in bescheidenen Ansätzen versucht worden[25]. Dieser Umstand macht eine Gefahr deutlich, welche die wirtschaftliche Betrachtungsweise ohne Zweifel in sich birgt. Der Rechtsanwendende erliegt sehr leicht der Versuchung, mit dem Hinweis auf die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" oder auf das "wirtschaftliche Gesamtbild" ein Urteil zu fällen, ohne sich der Mühe einer exakten juristischen Auslegung und Subsumtion zu unterziehen. Eine derart mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise operierende Steuerrechtswissenschaft muß zwangsläufig an die Grenze der Rechtssicherheit und damit des Rechtsstaates führen. Man mache sich die Auswirkungen einer Zivilrechtsprechung klar, die ständig mit dem Hinweis auf § 242 BGB alle anderen gesetzlichen Regelungen beiseite schiebt. Der an sich wohl fundierte Gedanke der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann heute nur mehr eine steuerliche Abwandlung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB sein[25a], deren Vorhandensein eine genaue Auslegung und Subsumtion nicht entbehrlich macht. Andernfalls würde das Steuerrecht in die Gefahr einer gesetzlosen freien Rechtsfindung geraten.

Auch für das Steuerrecht sind die von der allgemeinen Rechtslehre entwickelten Auslegungsmethoden gültig[26].

---

25) so Boettcher in StW 1965, S. 42.
25a) Wacke, Beweislast, S. 41.
26) Tipke-Kruse, StAnpG § 1 Anm. 8.

§ 1 StAnpG dekretiert keinen numerus clausus der Auslegungsmethoden, sondern stellt die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur gleichberechtigt neben die anderen von der Rechtslehre entwickelten Methoden[27]. Daher hat auch im Steuerrecht die grammatikalische Auslegung des Wortlautes der Vorschrift den Vorrang, denn zunächst ist davon auszugehen, daß der Gesetzgeber das gewollt hat, was dem Wortsinn seiner Vorschrift entspricht[28]. Das gilt bei § 15 Ziff. 2 EStG umsomehr, als es sich hier nicht um ein wenig ausgefeiltes, überhastet zustande gekommenes Maßnahmegesetz handelt, sondern um eine seit Jahrzehnten existierende Vorschrift.

Aus dem Wortlaut läßt sich zunächst entnehmen, daß offenbar stets und in vollem Umfang die Gewinnanteile der Komplementäre und Kommanditisten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind. Dafür ist jedoch Voraussetzung, daß handelsrechtlich eine OHG oder KG vorhanden ist. Notwendig ist dafür nach § 105 HGB u.a., daß der Gesellschaftszweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet ist. Fehlt das Handelsgewerbe, so kann eine OHG und gleichermaßen eine KG nicht entstehen[29]. Zwar muß sich die Gesellschaft nach §§ 5, 15 HGB, sofern sie in das Handelsregister eingetragen ist, entsprechend der Eintragung behandeln lassen. Diese Rechtsfolge ist jedoch nur aus der Schutzfunktion des Handelsregisters für den Rechtsverkehr zu erklären und hat für das Steuerrecht keine Bedeutung.

Ferner läßt sich aus dem Wortlaut des § 15 Ziff. 2 EStG entnehmen, daß die Gewinnanteile des Gesellschafters einer anderen Gesellschaft, bei der er als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Der Relativsatz "bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist" bezieht sich nur auf die Worte "und einer anderen Gesellschaft". Sollte

---

27) FG Münster in EFG 1964, S. 173.
28) st. Rspr.; RFH Bd. 34, 144; BFHE Bd. 55, S.4 = BFH in BStBl 1951 III S. 3; BFHE Bd. 87, S. 44 = BFH in BStBl 1967 III S. 182.
29) Schlegelberger-Geßler, HGB § 105 Anm. 16.

sich der Relativsatz auf den gesamten oben angeführten Wortlaut der Vorschrift beziehen, so wäre er grammatikalisch falsch oder mindestens sprachlich verunglückt, denn dann müßte es richtigerweise heißen ... "bei denen der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist." Die Auslegung des Wortlautes ergibt also, daß die Gewinnanteile der Komplementäre und der Kommanditisten stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, während die Gewinnanteile eines Gesellschafters einer anderen Gesellschaft dies nur sind, wenn er Mitunternehmer ist. Die grammatikalische Auslegung vermag dagegen keinen Aufschluß über den Begriff des Mitunternehmers zu geben, denn dieser Begriff ist zu vieldeutig, um mit Hilfe dieser Auslegungsmethode ausreichend geklärt zu werden[29a)].

Eine Klarstellung des Inhalts des Begriffs der Mitunternehmerschaft muß daher anhand der Stellung des Begriffs innerhalb der Rechtsnorm und der Aufdeckung vorhandener Zusammenhänge versucht werden. Dabei sind auch die in der Norm zum Ausdruck gekommenen Bewertungen der beteiligten Interessen durch den Gesetzgeber zu beachten[30)].

Anknüpfend an das Ergebnis der Auslegung des Wortlauts von § 15 Ziff. 2 EStG kann gesagt werden, daß der Gesetzgeber die Mitunternehmerschaft als den entscheidenden Grund für die Gleichstellung des Gesellschafters einer anderen Gesellschaft mit dem Komplementär und dem Kommanditisten angesehen hat. Die Gleichstellung ist nur berechtigt, wenn die Mitunternehmereigenschaft das den Zusammenhang herstellende Element zwischen den verschiedenen Begriffen des § 15 Ziff. 2 1. Halbsatz EStG bildet, wenn also durch die Mitunternehmereigenschaft die Rechtstellung des "Gesellschafters einer anderen Gesellschaft" derjenigen des Komplementärs oder Kommanditisten so vergleichbar wird, daß eine steuerrechtliche Gleichbehandlung, die beachtliche Konsequenzen hat, gerechtfertigt ist. Es können also nur solche Umstände die Mitunternehmereigenschaft begründen,

---

29a) so auch BFH in BStB II 1974 S. 404.
30) H.J. Wolff, Verwaltungsrecht, § 28 III.

die eine Annäherung der handelsrechtlichen Stellung des Gesellschafters an die Rechtsposition des Kommanditisten oder Komplementärs bewirken. Erst die Vergleichbarkeit der handelsrechtlichen Stellung innerhalb der Gesellschaft gibt eine hinreichende innere Begründung für die steuerrechtliche Gleichbehandlung. Diese Vergleichbarkeit der Rechtsposition bezieht sich nur auf die handelsrechtliche Stellung des Gesellschafters, nicht etwa auf eine wirtschaftliche oder steuerrechtliche Beurteilung der vorliegenden Umstände. Die wirtschaftliche Behandlung eines Gesellschafters ist nur der Ausfluß der entsprechenden (ausdrücklich oder stillschweigend) vereinbarten zivilrechtlichen Gestaltung. Die steuerrechtliche Beurteilung kann nur an diese vorhandenen gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen anknüpfen und ist insoweit bloßes Folgerecht.

Dieses Ergebnis bezüglich der rechtlichen Einordnung des Begriffs der Mitunternehmerschaft läßt sich auch noch durch eine andere ergänzende Überlegung begründen. Der Wortlaut des § 15 Ziff. 2 EStG kann zwanglos so gedeutet werden, daß die Gewinnanteile der Komplementäre und Kommanditisten stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, die Gewinnanteile des Gesellschafters einer anderen Gesellschaft dagegen nur dann, wenn dieser Gesellschafter ebenso wie die genannten Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaften die Stellung eines Mitunternehmers hat. Zwar bezieht sich der Relativsatz des § 15 Ziff. 2 1. Halbsatz EStG nur auf den "Gesellschafter einer anderen Gesellschaft". Das schließt jedoch nicht aus, daß der Gesetzgeber die dem gesetzlichen Typus entsprechenden Gesellschafter der KG und OHG als Beispiel der Mitunternehmereigenschaft ansieht. Nach der namentlichen Erwähnung von OHG und KG hat der Gesetzgeber das Enumerationsprinzip aufgegeben und einen nahezu alles umfassenden Tatbestand geschaffen, der durch das Tatbestandsmerkmal der Mitunternehmerschaft wieder eingeschränkt wird. Die Mitunternehmereigenschaft ist also das Element, das die Gleichstellung der im einzelnen nicht näher genannten Gesellschaften und der Personenhandelsgesellschaften rechtfertigt. Das

Gesetz geht also davon aus, daß die Gesellschafter von OHG und KG stets Mitunternehmer sind, während bei den anderen Gesellschaften für die Bejahung der Mitunternehmerschaft besondere Umstände vorliegen müssen. Diese Auslegung des § 15 Ziff. 2 EStG ist in Literatur und Rechtsprechung allgemein anerkannt[31]. Gestützt wird diese Auslegung auch durch die Bilanzbündeltheorie, die ihren gesetzlichen Anknüpfungspunkt in § 15 Ziff. 2 EStG findet und zur Verdeutlichung dieser Vorschriften dient. Da gemäß § 15 Ziff. 2 EStG bestimmte Vergütungen zu den Einkünften eines Gesellschafters aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden, wird die Gesellschaftsbilanz als Bündel der für die einzelnen Gesellschafter aufzustellenden Einzelbilanzen angesehen. Nach dieser Theorie ist jeder Gesellschafter einer unter § 15 Ziff. 2 EStG fallenden Gesellschaft Unternehmer. Geht man mit der herrschenden Meinung von der Richtigkeit dieser Auslegung des § 15 Ziff. 2 EStG aus, so kann daraus nur die Folgerung gezogen werden, daß der Gesetzgeber die Gesellschafter von OHG und KG als typische Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft ansieht.

2. Die gesellschaftsrechtliche Deutung des Mitunternehmerbegriffs

Da das Gesellschaftsrecht zwar eine erhebliche Gestaltungsfreiheit, jedoch keine unbegrenzte Typenvielfalt kennt, kann die Bezeichnung von zwei derart wichtigen Gesellschaftsformen wie der KG und der OHG als Mitunternehmergemeinschaften nicht nur beispielhaften Charakter haben. Das Gesetz hat vielmehr durch die namentliche Erwähnung von KG und OHG klargestellt, was es unter Mitunternehmerschaft versteht. Diese Klarstellung wird bewirkt, indem der dem Steuerrecht entstammende Mitunternehmerbegriff durch die handelsrechtlichen Begriffe der KG und OHG erläutert wird. Diese Wechselwirkung zwischen gesell-

31) BFHE Bd. 62, S. 9 = BFH in BStBl 1956 III S. 4;
BFHE Bd. 66, S. 290 = BFH in BStBl 1958 III S. 112;
Blümich-Falk, EStG § 15 Anm. 13;
Herrmann-Heuer, EStG § 15 Anm. 27 c.

schaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Begriffen hat zur Folge, daß auch der Begriff der Mitunternehmerschaft nicht ohne Bezug zum Gesellschaftsrecht gesehen werden kann. Vielmehr umfaßt der Begriff der Mitunternehmerschaft bestimmte gesellschaftsrechtliche Gestaltungen, bei der ein Gesellschafter einer Gesellschaft, die weder OHG noch KG ist. eine Rechtstellung einnimmt, die denen der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaften ähnlich ist. Mit dieser Aussage ist der Begriff der Mitunternehmerschaft zwar annäherungsweise erfaßt, für eine juristisch genaue und praktikable Definition indes ist sie zu ungenau. Zu untersuchen ist daher, auf welche Art und Weise die Stellung des Gesellschafters derjenigen des Komplementärs oder des Kommanditisten angenähert werden muß, damit die Mitunternehmereigenschaft vorliegt.

a) Die Mitunternehmereigenschaft des Komplementärs

Um diese Frage beantworten zu können, ist zunächst zu prüfen, welche rechtlichen Eigenschaften des Komplementärs und des Kommanditisten den Gesetzgeber veranlaßt haben, sie als die typischen Beispiele für die Mitunternehmereigenschaft hinzustellen. Eine Begründung dafür kann nur in der gesellschaftsrechtlichen Struktur und Ausgestaltung dieser beiden Beteiligungsformen gefunden werden.

Der Komplementär ist Gesellschafter einer OHG und in dieser Eigenschaft Vollkaufmann[32]. Der Zweck dieser Gesellschaft ist auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet. Sämtliche Gesellschafter haften persönlich unbeschränkt für die Gesellschaftsschulden (§§ 105, 128 HGB). Für Beteiligung des Komplementärs wird nach außen erkennbar durch die gemeinsame Firma, die nach § 19 HGB die Namen aller Gesellschafter enthalten kann, und durch die Anmeldung zum Handelsregister nach § 106 HGB, bei der eine

32) BGHZ Bd. 34 S. 296; Fischer in Großkomm. HGB § 105 Anm. 19a; Ritter, HGB § 1 Anm. 2.

namentliche Eintragung aller Gesellschafter erforderlich ist. Im Außenverhältnis ist jeder Komplementär nach § 125 HGB zur Einzelvertretung der Gesellschaft ermächtigt. Zwar kann eine abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag getroffen werden, jedoch sind diese Ausnahmen von der Einzelvertretungsmacht in das Handelsregister einzutragen. Die Eintragung ist zwar keine Voraussetzung für die Gültigkeit einer abweichenden Regelung der Vertretungsmacht, aber beim Fehlen der Eintragung oder der öffentlichen Bekanntmachung kann die vom Gesetz abweichende Regelung der Vertretungsmacht einem Dritten nur entgegengehalten werden, wenn er sie kennt (§ 15 HGB). Im Innenverhältnis ist jeder Gesellschafter nach § 114 HGB zur Geschäftsführung verpflichtet und berechtigt. Diese Befugnis umfaßt nach § 116 HGB alle Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes mit sich bringt. Zwar kann auch die Geschäftsführungsbefugnis durch den Gesellschaftsvertrag abweichend vom Gesetz geregelt werden, jedoch verbleibt selbst dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter ein umfassendes Kontrollrecht nach § 118 HGB. Außerdem hat jeder Komplementär, unabhängig von seiner Geschäftsführungsbefugnis, das Recht zur Mitwirkung bei den von den Gesellschaftern zu fassenden Beschlüssen nach § 119 HGB. Gewinn und Verlust der Gesellschaft wird nach § 121 HGB unter die Gesellschafter nach Köpfen verteilt. Nur der Vorzugsgewinnanteil in Höhe von vier vom Hundert des jeweiligen Kapitalanteils ist von dieser Regelung ausgenommen. Das Gesellschaftsvermögen steht den Gesellschaftern zur gesamten Hand zu. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters berechnet sich sein Abfindungsguthaben nach dem wirklichen Vermögen der Gesellschaft. Da die Rechtsfolgen des Ausscheidens im Handelsgesetzbuch nicht geregelt sind, gilt hier nach § 105 Abs. 2 HGB § 738 BGB. Der Auseinandersetzung ist keine Ertragsbilanz, sondern eine Abschichtungsbilanz zugrunde zu legen, die den wirklichen Stand des Vermögens, ohne Rücksicht auf die han-

dels- oder steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, wiedergibt[33]. Das bedeutet, daß der ausscheidende Gesellschafter in vollem Umfang an den stillen Reserven und an dem Geschäftswert zu beteiligen ist. Die Beteiligungsquote entspricht dabei dem Anteil am Gewinn der Gesellschaft.

Die oben in groben Zügen aufgezeigte Rechtsstellung des Komplementärs geht vom Regelstatut aus. Sie kann im Innenverhältnis durch entsprechende Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag erheblich modifiziert werden. Vor allem die Berechnung des Abfindungsguthabens wird häufig abweichend geregelt, da die nach dem Gesetz vorgesehene Berechnung in der Praxis nur schwer durchführbar ist. Bei der Bewertung der stillen Reserven und des Geschäftswertes der Gesellschaft sind angesichts des Fehlens einer anerkannten Bewertungsmethode Meinungsverschiedenheiten nur schwer zu vermeiden. Daher wird häufig der Abfindungsanspruch des durch eigene Kündigung ausscheidenden Gesellschafters auf den Buchwert seines Kapitalanteils beschränkt. Eine derartige Beschränkung wird allgemein für zulässig erachtet[34].

Ungeachtet der Möglichkeiten der vertraglichen Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses geht die gesetzliche Konzeption der Rechtsstellung des Komplementärs einer OHG davon aus, daß alle Gesellschafter sowohl im Innen- wie im Außenverhältnis mit gleichen Rechten und Pflichten ausgestattet sind. Danach handelt es sich also um eine untereinander gleichberechtigte Gruppe von Kaufleuten, die ein Handelsgewerbe gemeinsam betreiben. Die OHG stellt damit praktisch eine Art Arbeitsgemeinschaft dar[35]. Der Zusammenschluß zu einer OHG bewirkt nicht etwa, daß nunmehr nur die Gesellschaft Gewerbetreibender ist. Vielmehr bleibt der

---

33) RGZ Bd. 106, S. 132; BGH in WM 1955, S. 804; Hueck, Gesellschaftsrecht § 17 III.
34) Schlegelberger-Geßler, HGB § 138. Anm. 27b.
35) Schlegelberger-Geßler, HGB § 168 Anm. 4.

einzelne Komplementär auch innerhalb der Gesellschaft Gewerbetreibender, denn seine Rechtsstellung sowohl im Außen- wie im Innenverhältnis läßt ihn neben seinen Mitgesellschaftern als Träger der Rechte und Pflichten und als Inhaber des für die Zwecke der Gesellschaft besonders gebundenen Gesellschaftsvermögens erscheinen[36].

An diese gesellschaftsrechtliche Stellung des Komplementärs anknüpfend, behandelt das Steuerrecht in § 15 EStG konsequenterweise alle Gesellschafter einer OHG als Mitunternehmer eines Handelsgewerbebetriebes. Zu Recht geht die steuerrechtliche Regelung davon aus, daß alle in der aufgezeigten Form beteiligten Gesellschafter die Mitunternehmereigenschaft besitzen, da sie sowohl im Innen- wie im Außenverhältnis eine entscheidende Einflußmöglichkeit auf die Gesellschaft haben und somit eine Rechtsstellung einnehmen, die derjenigen des Einzelgewerbetreibenden vergleichbar ist. Gerade in der Gleichstellung von Einzelgewerbetreibenden und gesellschaftsrechtlich verbundenen Gewerbetreibenden liegt der Sinn und Zweck des § 15 Ziffer 2 EStG. Zur Verwirklichung der steuerlichen Gleichbehandlung geht das Steuerrecht davon aus, daß es für die Besteuerung keinen Unterschied machen darf, ob das Handelsgewerbe als Einzelunternehmen oder im Zusammenschluß mit anderen betrieben wird. In Form der Bilanzbündeltheorie geht das Steuerrecht schließlich so weit, daß es die OHG als eine Bündelung von Einzelgewerbetreibenden ansieht und die durch die Existenz der Gesellschaft bedingten Besonderheiten weitgehend leugnet. Inwieweit diese Theorie und ihre Auswirkungen noch vertretbar sind, kann im Rahmen dieser Untersuchung dahingestellt bleiben[37]. Es bleibt festzuhalten, daß die Mitunternehmereigenschaft des Komplementärs sich darauf gründet, daß er im Zusammenschluß mit anderen ein Gewerbe betreibt und auf den

---

36) Schlegelberger-Geßler, HGB § 105 Anm. 28.
37) vgl. dazu Fink, Bilanzbündeltheorie in StbJb 1955/56 S. 525; Döllerer in DStZ (A) 1974 S. 211.

Betrieb entsprechend seiner Rechtsstellung im Innen- und Außenverhältnis einen entscheidenden Einfluß nehmen kann, der eine Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer rechtfertigt.

b) Die Mitunternehmereigenschaft des Kommanditisten

Erheblich problematischer ist die Frage zu beantworten, in welcher rechtlichen Eigenschaft des Kommanditisten das Gesetz den Anknüpfungspunkt für die Mitunternehmereigenschaft sieht. Der wesentliche Unterschied zwischen Komplementär und Kommanditisten besteht im Außenverhältnis darin, daß die Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag seiner Einlage beschränkt ist (§ 161 Abs. 1 HGB). Der Kommanditist wird durch die Erbringung seiner Einlage von der Haftung frei (§ 171 Abs. 1 HGB). Während der Name des Kommanditisten in der Firma nach § 19 HGB nicht erscheinen darf, wird seine Beteiligung an der Gesellschaft gegenüber Dritten jedoch durch eine entsprechende Eintragung im Handelsregister offenkundig. Von der Vertretung der Gesellschaft ist der Kommanditist nach § 170 HGB ausgeschlossen. Im Innenverhältnis ist er nach § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen und hat nach dieser Vorschrift nur bei Geschäften, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen, ein Zustimmungsrecht[38]. Darüber hinaus hat er nur ein schwach ausgebildetes Kontrollrecht nach § 166 HGB. Diese Vorschrift entspricht wörtlich dem Kontrollrecht des stillen Gesellschafters nach § 338 HGB. Die gesetzliche Regelung der Gewinnverteilung sieht vor, daß der Kommanditist ebenso wie der Komplementär, nach § 168 HGB einen Vorausgewinn von 4 v.H. seines Kapitalanteils erhält. Der Gewinn, der diesen Betrag übersteigt, wird jedoch nicht wie bei der OHG nach Köpfen, sondern nach einem den Umständen nach

---

38) Hueck, Gesellschaftsrecht § 19 V.

angemessenen Verhältnis verteilt[39]. Das entspricht der Regelung des § 336 Abs. 1 HGB.

Das Gesellschaftsvermögen gehört bei der Kommanditgesellschaft, ebenso wie bei der OHG, allen Gesellschaftern unter Einschluß der Kommanditisten zur gesamten Hand. Im Falle des Ausscheidens berechnet sich das Abfindungsguthaben des Kommanditisten ebenso wie das des Komplementärs aufgrund einer Abschichtungsbilanz, die die echten Vermögenswerte einschließlich der stillen Reserven und des Geschäftswerts enthalten muß[40]. Der Kommanditist ist also im Verhältnis seines Kapitalanteils auch am Vermögen der Gesellschaft beteiligt.

Das gesetzliche Regelstatut der KG besitzt jedoch - ähnlich wie bei der OHG und bei der stillen Gesellschaft - im Wirtschaftsleben nur geringe Realität[41]. Es wird in der Praxis in wesentlichen Teilen mehr oder minder abbedungen. Für das Verhältnis der Gesellschafter untereinander gelten die §§ 164 - 169 HGB nur bei Fehlen abweichender Vorschriften des Gesellschaftsvertrags (§§ 109, 161 Abs. 2, 163 HGB). Einschränkungen der Dispositivität des Gesellschaftsrechts der KG sind kaum vorhanden. Daher kann die KG sowohl der OHG angeglichen werden als auch den Kapitalgesellschaften.

Während der Komplementär nach seiner gesetzlichen Stellung zur Mitarbeit innerhalb der Gesellschaft berechtigt und verpflichtet ist, liegt beim Kommanditisten das Schwergewicht auf seiner kapitalistischen Vermögensbeteiligung. Das personenrechtliche Element ist bei der KG nicht so stark betont wie bei der OHG. Die mehr kapitalistisch orientierte Beteiligung der Kommanditisten und die Haftungsbeschränkung geben der KG einen kapitalistischen Einschlag und nähern sie damit in

---

39) BGH in WM 1956, S. 1056.
40) Schlegelberger-Geßler, HGB § 167 Anm. 4; Weipert in Großkomm. HGB, 2. Auflage, § 162 Anm. 5; a.A. Müller-Erzbach, Festschrift für Heymann, S. 740.
41) Weber, Unternehmensbesteuerung, S. 225.

größerem Maße an die Kapitalgesellschaften an[42]. Die KG kann daher als eine Mischung von Personen- und Kapitalgesellschaft charakterisiert werden[43]. Trotz dieses kapitalistischen Elements bezeichnet § 15 Ziff. 2 EStG den Kommanditisten als Mitunternehmer. Weber[44] hält diese steuerrechtliche Behandlung des Kommanditisten für eine der wesentlichsten Schwächen der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung. Die Gleichstellung von Komplementär und Kommanditisten habe wesentlich zur Ausbreitung der kapitalistischen KG beigetragen, ohne daß das Steuerrecht von dieser Gestaltungsform ernsthaft Kenntnis genommen habe[45]. Der Ärgernis erregende Mißbrauch, der gerade in letzter Zeit mit Abschreibungsgesellschaften und sogenannten Verlustzuweisungen getrieben worden ist, wäre ohne die steuerrechtliche Gleichbehandlung des Kommanditisten und des Komplementärs nicht denkbar. Die Tatsache, daß sich die KG - besonders in der Ausgestaltung als GmbH & Co. KG - für derartige Unternehmungen besonders eignet, hat sowohl steuerrechtliche als auch zivilrechtliche Gründe.

Zivilrechtlich ist der Kommanditist nach Erbringung seiner Einlage von der persönlichen Haftung befreit (§ 171 Abs. 1 HGB). Nach Leistung seiner Einlage haftet der Kommanditist im Außenverhältnis nur noch mit seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen für die Verbindlichkeiten der KG[46]. Im Innenverhältnis gilt - vorbehaltlich einer anderen Regelung durch den Gesellschaftsvertrag (§ 163 HGB) - § 167 Abs. 3 HGB. Danach nimmt der Kommanditist am Verlust nur bis zum Betrage seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Zwar wird dem Kommanditisten zunächst der ganze Verlustanteil, der ihn nach dem Verteilungsmaßstab des § 168 Abs. 2 HGB trifft, auf seinem Kapitalkonto be-

42) Westermann, Personengesellschaften I, Rz 787.
43) Hueck, Gesellschaftsrecht § 19 I.
44) aaO. S. 222.
45) Weber, Unternehmensbesteuerung, S. 225, 226.
46) Westermann, Personengesellschaften I Rz 902.

lastet, auch wenn dieses dadurch passiv wird[47]. Sein Anteil an künftigen Gewinnen ist auf seinem Kapitalkonto gutzuschreiben, bis das Passivum ausgeglichen und der aktive Kapitalanteil die Höhe der bedungenen Einlage erreicht hat. Der Kommanditist nimmt also mit seinen zukünftigen Gewinnen an der Deckung früherer Verluste teil. Die Zurechnung von Verlusten mit der Folge eines passiven Kapitalkontos hat daher nur vorläufigen Charakter. § 163 Abs. 3 HGB bestimmt die Grenze der endgültigen Verlusttragung[48]. Der Kommanditist nimmt im Falle der Auseinandersetzung nur bis zum Betrage seiner Einlage am Verlust teil. Er ist also nicht verpflichtet, sein passives Kapitalkonto auszugleichen. Etwas anderes gilt nur, wenn die Gesellschafter im Innenverhältnis eine Nachschußpflicht vereinbart haben.

Das Steuerrecht ignoriert die beschränkte Haftung des Kommanditisten. Wird das Kapitalkonto des Kommanditisten durch erlittene Verluste negativ, so werden ihm steuerlich diese Verluste auch dann zugerechnet, wenn er zivilrechtlich für sie nicht haftet. In der praktischen Auswirkung bedeutet die Gleichstellung von Kommanditisten und Komplementär eine steuerrechtliche Durchbrechung der zivilrechtlichen Grundsätze. Erst die Kombination der beschränkten Haftung im Gesellschaftsrecht mit der steuerrechtlichen Möglichkeit, auch über den Betrag der Einlage hinaus den Kommanditisten unbegrenzt Verluste zurechnen zu können, hat den Abschreibungsgesellschaften die rechtspolitisch unerwünschte Möglichkeit eröffnet, das "Geschäft mit den roten Zahlen" zu betreiben. Nicht nur diese rechtspolitischen Erwägungen lassen es zweifelhaft erscheinen, ob die durch das Gesetz vorgesehene Einordnung der Kommanditistenstellung den wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten dieser Beteiligungsform wirklich entspricht.

---

47) Schlegelberger-Geßler, HGB § 167 Anm. 7;
Baumbach-Duden, HGB § 167 Anm. 2B;
a.A. Wieland, Handelsrecht I S. 746.
48) Schilling in Großkomm. HGB § 167 Anm. 14.

Angesichts des starken kapitalistischen Elements hätte eine Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20EStG dem wirtschaftlichen Charakter dieser Beteiligungsform eher entsprochen. Da jedoch die Wertung des Gesetzes eindeutig ist, muß sie, unbeschadet ihrer Anfechtbarkeit, nach geltendem Recht hingenommen werden. Doch bereits aus diesen Bedenken hinsichtlich der Richtigkeit der steuerrechtlichen Einordnung wird deutlich, daß die Stellung des Kommanditisten als Mitunternehmer einen Grenzfall dieses Begriffs darstellt. Diese schwache Ausgestaltung der Mitunternehmereigenschaft des Kommanditisten hat auch der BFH[49] erkannt und daraus gefolgert, daß keine zu großen Ansprüche an die Mitunternehmereigenschaft des Kommanditisten gestellt werden dürfen.

Die Mitunternehmereigenschaft des Kommanditisten kann ihre Begründung in drei verschiedenen Elementen der rechtlichen Ausgestaltung dieser Beteiligungsform finden:

Zum einen wird die Beteiligung im Außenverhältnis durch die Eintragung in das Handelsregister nach §§ 106, 162 HGB deutlich. Außerdem ist der Kommanditist gemeinsam mit den anderen Gesellschaftern Gesamthandseigentümer des Gesellschaftsvermögens. Schließlich ist nach § 164 HGB bei Geschäften, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen, die Zustimmung des Kommanditisten erforderlich. Er kann also im Innenverhältnis nur in sehr begrenztem Rahmen auf die Geschäftsführung Einfluß nehmen. Der Begriff der Mitunternehmerschaft setzt somit nicht eine unmittelbare Betätigung innerhalb der Gesellschaft voraus. Nicht notwendig ist also, daß der Gesellschafter höchstpersönlich ein Gewerbe betreibt. Es ist vielmehr - wie das Beispiel des Kommanditisten zeigt - ausreichend, wenn dem Gesellschafter eine gewisse Einflußmöglichkeit gegeben ist. Dabei bleibt offen, ob die Einflußmöglich-

49) BFHE Bd. 98, S. 407 = BFH in BStBl 1970 II S. 416.

keit allein ausreicht, um die Mitunternehmereigenschaft des Kommanditisten zu begründen oder ob weitere Umstände, wie die gesamthänderische Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und deren Offenkundigkeit durch eine entsprechende Handelsregistereintragung, hinzutreten müssen.

c) Die Bedeutung des Außenverhältnisses für die Personengesellschaften

Bei der Untersuchung der Merkmale, die die Mitunternehmereigenschaft des Komplementärs und des Kommanditisten begründen können, ergibt sich eine Unterscheidung von grundlegender Bedeutung. Gewisse Merkmale beziehen sich auf das Innenverhältnis, andere dagegen auf das Außenverhältnis. Diese Unterscheidung durchzieht nicht nur das gesamte Gesellschaftsrecht, sondern ist auch für das hier zu erörternde Problem von Bedeutung. Der wirtschaftlichen Vielgestaltigkeit entspricht es, daß der Gesetzgeber den Parteien für die Regelung des Innenverhältnisses der Personengesellschaften Vertragsfreiheit eingeräumt hat (§§ 109, 163, 336 Abs. 2 HGB). In diesem Punkt stehen die Rechtsverhältnisse nach innen in einem entscheidenden Gegensatz zu den Rechtsverhältnissen zu Dritten. Während letztere im Interesse der Gläubiger größtenteils zwingend normiert sind, geht der Gesetzgeber bei den Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander von dem Gedanken aus, daß diese ihre Verhältnisse regeln können, wie sie es im Einzelfall für zweckmäßig erachten. Eine Bevormundung der Gesellschafter und ein Schutz des Rechtsverkehrs sind nicht notwendig[50]. Dem Gläubiger bietet die unbeschränkte Haftung der Gesellschafter oder aber die nach außen hin zu erkennende beschränkte Haftung des Kommanditisten ausreichenden Schutz. So muß bei der OHG im Verhältnis zu den Gesellschaftsgläubigern die Haftung aller Gesellschafter unbeschränkt sein. Im Innenverhältnis kann nach § 109 HGB dagegen auch bei der OHG die Beschränkung

50) Gierke, Handelsrecht, § 33 I.

oder auch der völlige Ausschluß der Haftung einzelner Gesellschafter wirksam vereinbart werden, ohne daß eine solche Abrede die Rechtsnatur der Gesellschaft berühren würde, da es entscheidend auf die unbeschränkte Haftung im Außenverhältnis ankommt[51].

Auch für das Wirksamwerden der Handelsgesellschaft genügt nicht der bloße Abschluß des Gesellschaftsvertrages. Es muß vielmehr eine Kundgebung nach außen hinzutreten, die gemäß § 123 HGB entweder durch Eintragung in das Handelsregister oder durch die Aufnahme des Geschäftsbetriebs erfolgt. Sobald die Gesellschaft in den Rechtsverkehr eingetreten ist, sind zum mindesten für die Beziehungen zu Dritten die entsprechenden Vorschriften bezüglich der Haftung anwendbar, auch wenn im Innenverhältnis möglicherweise der Gesellschaftsvertrag nicht wirksam abgeschlossen worden ist. Auch in diesem Punkt wird also im Handelsrecht entscheidendes Gewicht auf das Außenverhältnis gelegt. Besonders die zwingend vorgeschriebene Eintragung in das Handelsregister nach den §§ 106, 162 HGB und die durch sie verursachte Publizitätswirkung gemäß § 15 HGB bewirken, daß sich die Handelsgesellschaft im Außenverhältnis so behandeln lassen muß, wie sie im Handelsregister eingetragen worden ist. Für die Entscheidung, welcher Rechtsform eine Gesellschaft zuzurechnen ist, kommt es daher im Gesellschaftsrecht entscheidend auf die Gestaltung des Außenverhältnisses und auf das Auftreten im Rechtsverkehr an.

Dagegen hat die Gestaltung des Innenverhältnisses, die sich nach dem Willen des Gesetzgebers primär aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt, keinen Einfluß auf die Rechtsform der Gesellschaft. Seine innere Begründung findet dieser Umstand in der Gläubigerschutzfunktion, die im Gesellschaftsrecht Vorrang vor der Regelung der Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander hat.

---

51) Fischer in Großkomm., HGB § 105 Anm. 20c.

d) Die Bedeutung des Innenverhältnisses der Personengesellschaften für das Steuerrecht

Der gesellschaftsrechtliche Aufgabenbereich des Gläubigerschutzes ist dem Steuerrecht fremd. Der Zweck des Steuerrechts liegt nicht nur in der Absicht, dem Steuergläubiger Einnahmen zuzuführen, sondern er besteht darin, einerseits steuerpflichtige Vorgänge zu normieren und andererseits Art und Umfang der Steuerpflicht zu bestimmen[52]. Bei der Bestimmung der Art und des Umfangs der Steuerpflicht muß bei den Ertragsteuern - und hier besonders bei der Einkommensteuer - stets die Frage gestellt werden, in welcher Höhe dem Steuerpflichtigen Einkünfte i.S. des Einkommensteuergesetzes innerhalb eines Veranlagungszeitraums zugeflossen sind. Dabei ist die Art der Einkünfte genau zu bestimmen. Das bedeutet, daß aus Gründen der richtigen steuerlichen Behandlung die Einkünfte einer der in § 2 Abs. 3 EStG aufgeführten Einkunftsarten zuzuordnen ist. Für das Einkommensteuerrecht sind also besonders bedeutsam die Einkunftsquelle, die Höhe der Einkünfte und der Zeitraum, in dem diese Einkünfte dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Bei den Einkünften, die aus der Beteiligung an gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlüssen erzielt werden, hat also das Steuerrecht für die richtige Erfassung und Zuordnung der Gewinne zu sorgen.

Angesichts dieser Aufgabe des Steuerrechts ist verständlich, daß für die Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz der Regelung des Innenverhältnisses entscheidende Bedeutung zukommt[53]. Nur die Ausgestaltung des Innenverhältnisses der Gesellschaft kann Aufschluß über die Gewinnverteilung und über die Stellung des einzelnen Gesellschafters geben. Das bedeutet jedoch nicht, daß die Gestaltung des Außenverhältnisses einer Personengesellschaft und ihr Auftreten im Rechtsverkehr für die steuerrechtliche Behandlung bedeutungs-

52) Böhmer, Steuertatbestand, S. 41.
53) RFH in RStBl 1937, S. 683; BFH in StRK, EStG § 15 Nr. 401, jedoch beide ohne Begründung.

los wären. Ist beispielsweise eine OHG oder eine KG in das Handelsregister eingetragen, so besteht auch im Steuerrecht die Vermutung, daß ein wirksamer und auch vollzogener Gesellschaftsvertrag vorliegt. Die Eintragung deutet auf das Bestehen einer handelsrechtlich und daher grundsätzlich auch steuerlich beachtlichen Personengesellschaft hin[54]. Stets sind daher auch die Gesellschafter Mitunternehmer i.S. von § 15 Ziff. 2 EStG, es sei denn, aus der Regelung des Innenverhältnisses ergeben sich andere Folgerungen. Die Regelungen des Innenverhältnisses gewinnen immer dann entscheidende Bedeutung, wenn das äußere Erscheinungsbild der Gesellschaft von ihnen erheblich abweicht. Dieses äußere Erscheinungsbild wird geprägt durch die gewählte Firmierung und insbesondere durch die Eintragungen in das Handelsregister. Der Öffentlichkeit wird dadurch unter anderem offenbart, welche Personen in welcher Form für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft einstehen. Damit bildet die nach außen erklärte Rechtsform die Vertrauensgrundlage der Gesellschaft gegenüber ihren Geschäftspartnern. Die in der Praxis recht häufig zu beobachtende Diskrepanz zwischen der Erklärung nach außen und den im Innenverhältnis getroffenen Abreden hat verschiedene Ursachen[55]. Einerseits beschränkt sich die durch die Eintragung im Handelsregister zum Ausdruck kommende Erklärung auf die Namen und die Beteiligungsform der Gesellschafter sowie auf die Höhe der Einlage bei den Kommanditisten. Sie ist daher schon ihrer Art nach nicht geeignet, einen genauen Einblick in die Gesellschaftsverhältnisse zu gewähren. Außerdem haben die Gesellschafter häufig aus wirtschaftlichen Gründen, die den Außenstehenden verborgen bleiben sollen, ein Interesse, die Rechtsstellung von Gesellschaftern stark zu modifizieren. So kann es vorkommen, daß ein Gesell-

---

54) BFHE Bd. 92 S. 487 = BFH in BStBl 1968 II S. 648:
Boettcher in StW 1965, S. 44:
Herrmann-Heuer § 15 Anm. 6.

55) siehe oben § 11.

schafter im Außenverhältnis als Komplementär erscheint, während er im Innenverhältnis nur die Stellung eines Angestellten hat[56]. In diesen Fällen knüpft die steuerliche Behandlung nicht an die äußere Erscheinungsform, sondern an die im Innenverhältnis getroffenen Vereinbarungen an.

Hier liegt ein entscheidender Unterschied zwischen der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Betrachtung, der aus der Verschiedenartigkeit der Funktionen der beiden Rechtsgebiete zu erklären ist. Während das Gesellschaftsrecht aus Gründen des Gläubigerschutzes entscheidend auf das Außenverhältnis abstellt und die Regeln des Gesellschaftsrechts gemäß § 5, 15 HGB selbst dann anwendet, wenn eine echte Gesellschaft gar nicht vorliegt[57], begründet das Außenverhältnis für das Steuerrecht bei den Personengesellschaften nur eine widerlegbare Vermutung.

Anders als bei den Kapitalgesellschaften, bei denen das Steuerrecht streng akzessorisch an die äußere Rechtsform anknüpft[58], ist bei den Personengesellschaften letztlich das Innenverhältnis maßgebend, da nur aus ihm die für die Besteuerung wesentlichen Tatsachen entnommen werden können. Dieser Unterschied zwischen den beiden Rechtsgebieten ist keinesfalls Ausfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise oder des auf ihr beruhenden Satzes, im Steuerrecht gelte nur, was sei, und nicht, was nach außen hin scheinen sollte[59]. Diese auf Enno Becker[60] zurückgehende Argumentation enthält zumindest unterschwellig die unrichtige Behauptung, das Steuerrecht habe gegenüber dem Zivilrecht die besseren Erkenntnismöglichkeiten. Dabei werden nicht nur die Möglichkeiten des Steuerrechts überschätzt, sondern es wird auch nicht hinreichend beachtet, daß die verschiedenen Betrachtungsweisen und die dabei gewonnenen Ergebnisse auf den unterschiedlichen Aufgabenbereichen der jeweiligen Rechtsgebiete beruhen.

56) BFHE Bd. 62, S. 9 = BFH in BStBl 1956 III S. 4.
57) Hueck, Gesellschaftsrecht § 2 III.
58) dazu Weber, Unternehmensbesteuerung, S. 39.
59) RFH in RStBl 1934, S. 810.
60) Becker, AO § 4 Anm. II.

e) Die entscheidenden Kriterien für die Mitunternehmereigenschaft des Komplementärs und des Kommanditisten

Wird die entscheidende Bedeutung berücksichtigt, die der Gestaltung des Innenverhältnisses für das Steuerrecht und damit auch für die Frage der Mitunternehmerschaft zukommt, so sind die oben[61] aufgeführten Merkmale, soweit sie das Außenverhältnis berühren, auszuschließen. Nur zwei Eigenschaften der Rechtsstellung des Komplementärs können daher die Mitunternehmereigenschaft begründen:

Zum einen steht dem persönlich haftenden Gesellschafter ein Anteil am Gesamtvermögen der Gesellschaft zu. Das hat zur Folge, daß er im Falle des Ausscheidens oder der Liquidation nicht nur seinen Kapitalanteil erhält, sondern auch an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens anteilig partizipiert.

Als weiteres die Mitunternehmereigenschaft begründendes Merkmal wird die dem Komplementär gemäß § 115 HGB zustehende Geschäftsführungsbefugnis angesehen, an deren Stelle im Falle des Ausschlusses von der Geschäftsführung das Kontrollrecht gemäß § 118 Abs. 2 HGB tritt.

Diese beiden Rechtspositionen, von denen die eine zu den gesellschaftsrechtlichen Verwaltungsrechten, die andere zu den gesellschaftlichen Vermögensrechten gehört, charakterisieren die Rechtsstellung des Komplementärs im Innenverhältnis. Sie begründen damit die Mitunternehmereigenschaft.

Dabei ist jedoch zweifelhaft, ob nur das Zusammentreffen dieser beiden verschiedenartigen Gesellschafterrechte oder auch jedes von ihnen allein die Mitunternehmereigenschaft begründen kann. Gemäß § 118 Abs. 2 HGB kann das Kontrollrecht des von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafters abbedungen werden. Auch die Beschränkung des Abfindungsanspruchs des Komplementärs auf den Buchwert seines Kapitalanteils ist möglich, während der vollständige Ausschluß des Abfindungsanspruchs unzulässig ist[62].

---

61) siehe oben § 31.
62) Schlegelberger-Geßler, HGB § 138 Anm. 27.

Diese Abreden beschränken zwar die Rechtsstellung des Gesellschafters erheblich, sie berühren aber nicht die Gesellschaftereigenschaft als solche. Die Frage, inwieweit im Innenverhältnis die Einschränkung der Gesellschafterrechte zulässig ist, ohne daß der Charakter der Gesellschaft berührt wird, ist noch weitgehend ungeklärt[63]. Sie hängt auch nicht unmittelbar damit zusammen, ob die oben geschilderten Einschränkungen der Gesellschafterrechte die Mitunternehmereigenschaft berühren. Zwar mag der Gesetzgeber bei der beispielhaften Nennung der OHG als Mitunternehmergemeinschaft wohl von dem gesetzestypischen Erscheinungsbild des Komplementärs ausgegangen sein, jedoch kann daraus nicht entnommen werden, daß jede vertragliche Einschränkung der dem Gesellschafter im Innenverhältnis zustehenden Rechte zu einer Ablehnung der Mitunternehmereigenschaft führen muß. Vielmehr ergibt sich aus § 118 Abs. 2 HGB, daß das Gesellschaftsrecht auch den Komplementär als gesetzestypisch ansieht, der von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist und dem außerdem ein entscheidendes Kontrollrecht nicht zusteht. Zwar wird dieser Fall nicht als die Regel hingestellt, aber immerhin hat das Gesetz diese Gestaltungsmöglichkeit gesehen und durch die zwingende Vorschrift des § 118 Abs. 2 HGB berücksichtigt. Daraus folgt, daß für die Mitunternehmereigenschaft nicht ein Zusammentreffen von Mitverwaltungs- und Vermögensrechten erforderlich ist. Das Gesetz hat es den Parteien bewußt anheim gestellt, ob sie im Innenverhältnis einen Gesellschafter nur vorwiegend kapitalistisch mit der überwiegenden Betonung der Vermögensinteressen beteiligen oder ob sie die personenrechtliche Verbundenheit der Gesellschafter betonen wollen.

Dem Steuergesetzgeber war diese Dispositionsfreiheit des Gesellschaftsrechts bekannt. Dennoch hat er nicht einmal den Versuch unternommen, diese Dispositionsfreiheit für

---

63) Schlegelberger-Geßler, HGB § 119 Anm. 1; Fischer, HGB § 119 Anm. 13; Hueck, OHG § 9 I und II; zweifelnd neuerdings Heckelmann, Abfindungsguthaben.

den Bereich des Steuerrechtes einzuengen. Die Grenze für die gesellschaftsrechtliche Gestaltungsfreiheit ist vielmehr dort zu ziehen, wo die Gestaltung des Innenverhältnisses zeigt, daß dem Beteiligten nicht die Rechtsstellung eines Gesellschafters, sondern beispielsweise die eines Angestellten oder eines Darlehensgebers eingeräumt werden sollte. Derartige Vereinbarungen widersprechen dem Charakter der Personengesellschaft, da hier die Begriffsmerkmale der OHG und der KG nicht mehr gegeben sind[64]. In diesen Fällen liegt auch steuerrechtlich keine Mitunternehmerschaft vor, auch wenn die Beteiligten im Außenverhältnis als Gesellschafter auftreten[65].

Bei den Kommanditisten beruht die Annahme der Mitunternehmerschaft nach dem oben[66] Ausgeführten ebenfalls auf der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft und auf dem Mitverwaltungsrecht des § 164 HGB. Obwohl die gesellschaftlichen Verwaltungsrechte des Kommanditisten nach der Regelung des Gesetzes im Verhältnis zu denen des Komplementärs einen vergleichsweise geringen Umfang haben, reichen sie aus, um die Mitunternehmerschaft zu begründen. Auch hier gilt ebenso wie bei der OHG, daß kein Zusammentreffen von Vermögensbeteiligung und Mitverwaltungsrecht erforderlich ist, um das Vorliegen der Mitunternehmerschaft bejahen zu können. Beide Rechtsstellungen begründen unabhängig voneinander die Mitunternehmereigenschaft. Steht dem Kommanditisten das Mitverwaltungsrecht des § 164 HGB zu, so ist er auch dann Mitunternehmer, wenn sein vermögensrechtlicher Abfindungsanspruch auf den Buchwert seiner Einlage beschränkt ist. Ist dagegen das Mitverwaltungsrecht des Kommanditisten nach § 164 HGB im Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen, so begründet gleichwohl die nach dem gesetzlichen Regelstatut vorgesehene Vermögensbeteiligung des Kommanditisten seine Mitunternehmereigenschaft.

---

64) Schlegelberger-Geßler, HGB § 105 Anm. 6.
65) BFHE Bd. 62, S. 9 = BFH in BStBl 1956 III S. 4.
66) siehe oben § 31.

f) Die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft bei dem stillen Gesellschafter

Die Stellung des Kommanditisten steht wirtschaftlich und juristisch derjenigen des atypischen stillen Gesellschafters sehr nahe[67]. Es ist bereits festgestellt worden, daß der dem gesetzlichen Regelstatut entsprechende typische stille Gesellschafter nicht unter § 15 Ziff. 2 EStG, sondern unter § 20 EStG fällt[68]. Bei ihm wird zu Recht die Mitunternehmereigenschaft verneint, denn diese Beteiligungsform hat mehr schuldrechtlichen als gesellschaftsrechtlichen Charakter.

Die Beteiligungsform, die das Gesetz etwas summarisch mit "Gesellschafter einer anderen Gesellschaft, bei der er als Mitunternehmer anzusehen ist", umschreibt, muß daher für das hier zu behandelnde Gebiet in dem Bereich zwischen typischer stiller Gesellschaft und Kommanditgesellschaft angesiedelt sein. Eine derartige gesellschaftsrechtliche Mischform ist die atypische stille Gesellschaft. Sie zeigt im Außenverhältnis das Erscheinungsbild eines Einzelunternehmens, da sie eine reine Innengesellschaft ist. Im Innenverhältnis ist sie dagegen durch vertragliche Vereinbarung von Mitverwaltungsrechten oder Vermögensbeteiligungen eine Gesellschaft, die der Kommanditgesellschaft oder der OHG angenähert ist. Wird die Bedeutung berücksichtigt, die die Gestaltung des Innenverhältnisses für das Steuerrecht im allgemeinen und für das Einkommensteuerrecht im besonderen besitzt, so muß der stille Gesellschafter immer dann als Mitunternehmer qualifiziert werden, wenn seine Rechtsstellung im Innenverhältnis derjenigen eines Kommanditisten oder eines Komplementärs entspricht. Sowohl der Kommanditist als auch der Komplementär werden in § 15 Ziff. 2 EStG als typische Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft genannt. Liegen die ihre Mitunternehmereigenschaft begründenden Voraussetzungen auch bei dem stillen Gesellschafter vor, so ist er steuerrechtlich dem Kommanditisten und dem

67) Hueck, Gesellschaftsrecht, § 19 I.
68) siehe oben § 15.

Komplementär gleichzustellen. Wird dem stillen Gesellschafter ein Mitverwaltungsrecht eingeräumt, das in seinem Inhalt dem § 164 HGB entspricht oder sogar darüber hinausgeht, so ist er stets Mitunternehmer. Unabhängig davon begründet stets die Einräumung einer Vermögensbeteiligung die Mitunternehmereigenschaft des stillen Gesellschafters.

§ 32: Ergebnis und Zusammenfassung

Die bisherigen Versuche von Rechtsprechung[1] und Schrifttum[2], eine überzeugende Definition des Begriffs Mitunternehmerschaft zu erarbeiten, sind im Ergebnis fehlgeschlagen. Der Grund ist darin zu sehen, daß bisher zu wenig beachtet wurde, daß das Gesetz die Gesellschaftsformen der OHG und der KG als geradezu klassische Beispiele für die Mitunternehmergemeinschaft benannt hat. An den gesetzestypischen Eigenschaften von Komplementär und Kommanditist hat sich die Einordnung anderer Gesellschafter als Mitunternehmer zu orientieren. Da der Kommanditist einen Grenzfall der Mitunternehmerschaft darstellt, muß seine gesellschaftsrechtliche Stellung Minimalvoraussetzung für das Vorliegen der Mitunternehmereigenschaft sein. Diese Mindestvoraussetzungen sind erfüllt, wenn ihm entweder das Mitverwaltungsrecht gemäß § 164 HGB zusteht oder er an dem Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist. Liegt eine dieser Voraussetzungen bei dem stillen Gesellschafter vor, so ist auch er - ebenso wie der Kommanditist - als Mitunternehmer zu qualifizieren. Steuerrechtlich sind also der atypische stille Gesellschafter und der Kommanditist gleich zu behandeln, wenn die Struktur der jeweiligen Beteiligung im Innenverhältnis der Gesellschaft gleich ausgestaltet ist. Diese Deutung des Mitunternehmerbegriffs eröffnet für den Bereich der Personenhandelsgesellschaften und der stillen Gesellschaften die Möglichkeit, von der zu Recht als nicht sachgemäß empfundenen Anknüpfung des Steuerrechts an die äußere Rechtsform des Unternehmens abzuweichen[3]. Dieser in weiten

---

1) siehe oben § 30 II.
2) siehe oben § 30 III.
3) Weber, Unternehmensbesteuerung, S. 35.

Bereichen des Steuerrechts anzutreffenden strengen Akzessorietät des Gesellschaftsrechts steht die weitgehende zum Teil auf ausdrückliche Einräumung von Gestaltungsfreiheiten (z.B. §§ 109, 161 Abs. 2, 163 HGB) beruhende Dispositivität des Gesellschaftsrechts gegenüber[4]. Dieser Umstand hat dazu geführt, daß durch den Gesellschaftsvertrag die Struktur einer anderen Gesellschaftsform im Innenverhältnis hergestellt wird, ohne daß äußerlich diese andere Rechtsform angenommen wird. Die hier vertretene Auslegung des Mitunternehmerbegriffes beseitigt dieses Dilemma für den Bereich der Personengesellschaften, da sie die formale Anknüpfung des Steuerrechts an die äußere Rechtsform durchbricht. Auch die bisherige Rechtsprechung[5] und das Schrifttum[6] haben versucht, die Anknüpfung an die äußere Rechtsform zu durchbrechen. Dieser Versuch wurde jedoch mit Hilfe einer unzureichenden Kasuistik unternommen, die ihre innere Begründung letztlich in der dem Steuerrecht eigenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat. Die hier versuchte Anknüpfung an materiale gesellschaftsrechtliche Kriterien ist dagegen, soweit ersichtlich, noch nicht versucht worden.

§ 33: Vergleich zwischen gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Behandlung der atypischen stillen Gesellschaft

Der Vergleich zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerrechtlichen Betrachtung der atypischen stillen Gesellschaft zeigt, daß eine abweichende Behandlung nur bezüglich der äußeren Gestaltung der Gesellschaft vorliegt. Das Gesellschaftsrecht stellt für die Einordnung der Gesellschaftsform entscheidend auf das Außenverhältnis ab. Aus diesem Grunde wird eine unmittelbare oder unbeschränkte Haftung des atypischen stillen Gesellschafters für die Gesellschaftsschulden schlechthin abgelehnt[1].

---

4) Weber, Unternehmensbesteuerung, S. 34.
5) siehe oben § 30.
6) siehe oben § 30.

1) siehe oben § 13.

Das Innenverhältnis der atypischen stillen Gesellschaft wird dagegen entsprechend den gesetzlichen Regelungen der KG oder OHG behandelt. Das Steuerrecht hat die sonst vorherrschende bloße Anknüpfung an die äußere Rechtsform bei der atypischen stillen Gesellschaft aufgegeben. Der Begriff der Mitunternehmerschaft erlaubt es, die äußere Rechtsform der stillen Gesellschaft beiseite zu schieben und entscheidend auf die Gestaltung des Innenverhältnisses abzustellen. Wird durch Parteivereinbarung die innere Struktur der stillen Gesellschaft dem Innenverhältnis der KG oder der OHG angeglichen, so wird diese Gesellschaftsform auch steuerrechtlich wie eine OHG oder KG behandelt. Nur in diesen Fällen kann im Steuerrecht die Mitunternehmerschaft bejaht werden.

Die steuerrechtliche und die gesellschaftsrechtliche Beurteilung der atypischen stillen Gesellschaft stimmen also weitgehend überein. Die Betrachtung in den beiden verschiedenen Rechtsgebieten unterscheidet sich nur darin, daß das Gesellschaftsrecht entscheidend auf die Gestaltung des Außenverhältnisses abstellt, während das Steuerrecht vor allen Dingen das Innenverhältnis beachtet. Diese unterschiedliche Betrachtungsweise findet ihre Begründung in der voneinander abweichenden Zielsetzung der beiden Rechtsgebiete.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, daß auf dem Gebiet der stillen Gesellschaft das Steuerrecht weitgehend an die gesellschaftsrechtliche Behandlung anknüpft. Diese Anknüpfung des Steuerrechts an die äußere Rechtsform wird von Weber[2)] für eine der wesentlichen Schwächen des gegenwärtigen Steuerrechtssystems gehalten, da es bei dem gegenwärtigen Rechtszustand möglich ist, die Steuerbelastung durch die Wahl der Unternehmensform zu beeinflussen. Vielmehr sollte ein zukünftiges Steuerrecht die Anknüpfung an materiale gesellschaftsrechtliche Kriterien versuchen. Dennoch ist bei dem gegenwärtigen Rechtszustand zu berücksichtigen, daß die Anknüpfung an

---

2) Unternehmensbesteuerung, S. 34.

das Gesellschaftsrecht einen beachtlichen Beitrag zur Rechtssicherheit und zur Rechtsklarheit liefert. Dieser unbestreitbare Vorteil ist angesichts des gegenwärtigen Steuersystems, in dem die Systemlosigkeit zum System erhoben worden ist, nicht zu unterschätzen. Es muß bezweifelt werden, ob ein zukünftiges Steuerrechtssystem jemals in der lage sein wird, die wohldurchdachten gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen durch eigenständige Abgrenzungs- und Zuordnungskriterien zu ersetzen.

Lebenslauf

Am 12.10.1940 wurde ich als einziges Kind des Kaufmanns Ernst Sennhenn und seiner Ehefrau Ilse geb. Lambrecht in Bramsche, Landkreis Osnabrück, geboren.

Meine dreizehnjährige Schulzeit schloß ich 1960 mit der Reifeprüfung am Ernst-Moritz-Arndt Gymnasium in Osnabrück ab. In den folgenden Jahren absolvierte ich an den Universitäten Hamburg, Freiburg und Münster das Studium der Rechtswissenschaft, das ich am 16.1.1965 mit der ersten juristischen Staatsprüfung vor dem Oberlandesgericht Hamm abschloß. Den juristischen Vorbereitungsdienst beendete ich am 9.10.1969 mit der Ablegung der zweiten juristischen Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt Düsseldorf.

Im Anschluß daran trat ich in den Dienst der Finanzverwaltung der Freien Hansestadt Bremen ein. Als Oberregierungsrat schied ich am 31.3.1974 aus dem Staatsdienst aus, um mich als Rechtsanwalt in Bremen niederzulassen.